

Vilkårene for likvidasjonsbeskatning i skatteloven § 10-71 og bestemmelsens forhold til EØS-avtalen

Kandidatnummer:

Leveringsfrist:

25.11.2009

Til sammen 17 999 ord

09.09.2009

Innholdsfortegnelse

| | | |
|-----------------|--|-----------------|
| <u>1</u> | <u>INNLEDNING</u> | <u>1</u> |
| 1.1 | Tema for oppgaven | 1 |
| 1.2 | Problemstillinger | 3 |
| 1.3 | Avgrensninger | 3 |
| 1.4 | Begreper | 4 |
| 1.5 | Metode | 4 |
| 1.6 | Historikk bak skatteloven § 10-71 | 4 |
| 1.7 | Formålsbetraktninger | 6 |
| <u>2</u> | <u>VILKÅRENE FOR SKATTEPLIKT I SKATTELOVEN § 10-71</u> | <u>7</u> |
| 2.1 | Innledning | 7 |
| 2.2 | Alminnelig skatteplikt | 9 |
| 2.3 | Når anses selskapet hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale? | 11 |
| 2.3.1 | Generelt om skatteavtaler | 11 |
| 2.3.2 | OECD-mønsteravtalen art. 4 | 12 |
| 2.3.3 | Sammenfatning | 14 |
| 2.4 | Når opphører selskapets alminnelige skatteplikt til riket etter skatteloven § 2-2 første ledd? | 14 |
| 2.4.1 | Tradisjonelt utgangspunkt: Faktisk ledelse på styrenivå | 14 |
| 2.4.2 | Finansdepartementets helhetsvurdering | 21 |
| 2.4.3 | Er praksis endret som følge av Finansdepartementets uttalelse? | 23 |
| 2.4.4 | Sammenfatning | 25 |

| | | |
|-----------------|---|------------------|
| 2.5 | Forholdet mellom vilkårene i skatteloven § 10-71 | 27 |
| <u>3</u> | <u>NÆRMERE OM DEN SELSKAPSRETTLIGE ADGANGEN TIL Å FLYTTE ET AKSJESELSKAP UT AV NORGE</u> | <u>27</u> |
| 3.1 | Innledning | 27 |
| 3.2 | Hovedseteteorien og stiftelsesteorien | 28 |
| 3.3 | Aksjeloven § 2-2 | 30 |
| 3.4 | Konsekvens av ulovlig utflytting | 32 |
| 3.5 | Enkelte bemerkninger om forholdet mellom skatteretten og selskapsretten | 33 |
| <u>4</u> | <u>NÆRMERE OM SKATTELOVEN § 10-71</u> | <u>36</u> |
| 4.1 | Generelt | 36 |
| 4.2 | Utgangs- og inngangsverdi | 37 |
| 4.3 | Eiendeler tilknyttet fast driftssted i Norge | 38 |
| 4.4 | Tidfesting og innvinning | 40 |
| 4.5 | Forholdet mellom skatteloven § 9-14 og § 10-71 | 41 |
| <u>5</u> | <u>SKATTELOVEN § 10-71 OG FORHOLDET TIL EØS-AVTALEN</u> | <u>42</u> |
| 5.1 | EØS-avtalen og norsk skatterett | 42 |
| 5.2 | Finansdepartementets vurdering | 44 |
| 5.3 | Innebærer en utflytting av selskapet en utøvelse av etableringsfriheten? | 45 |
| 5.3.1 | Innledning | 45 |
| 5.3.2 | Sammenfatning | 54 |
| 5.3.3 | Kan skatteloven § 10-71 anses som en restriksjon i etableringsfriheten? | 57 |

| | | |
|-------------|---|-----------|
| 5.4 | Kan skatteloven § 10-71 likevel opprettholdes? | 60 |
| 5.4.1 | Innledning | 60 |
| 5.4.2 | Hensynet til effektiv skattekontroll | 62 |
| 5.4.3 | Egnet og proporsjonal? | 64 |
| 5.4.4 | Hensynet til å hindre omgåelse av norske skatteregler | 65 |
| 5.4.5 | Egnet og proporsjonal? | 66 |
| 6 | <u>REGISTER</u> | 68 |
| 6.1 | Litteraturregister | 68 |
| 6.2 | Lovregister | 69 |
| 6.3 | Forskrifter | 70 |
| 6.4 | Forarbeider | 70 |
| 6.5 | Domsregister | 70 |
| 6.6 | Utvalget | 71 |
| 6.7 | Ligningspraksis | 71 |
| 6.8 | Annet | 71 |
| 6.9 | Internasjonale rettskilder | 72 |
| 6.9.1 | Traktater | 72 |
| 6.9.2 | Direktiver og forordninger | 72 |
| 6.9.3 | Utenlandske lover | 72 |
| 6.9.4 | EF-domstolen | 72 |
| 6.9.5 | EFTA-domstolen | 73 |
| 6.9.6 | Svensk rettspraksis | 73 |
| 6.9.7 | Øvrige | 73 |
| 6.10 | Annet | 74 |

1 Innledning

1.1 Tema for oppgaven

Tema for denne oppgaven er vilkårene for likvidasjonsbeskatning i skatteloven § 10-71 og bestemmelsens forhold til EØS-avtalen.

De siste ti årene har ny kommunikasjonsteknologi, økt fokus på kostnadsbesparelser og utviklingen av det europeiske marked medført en betydelig globalisering av næringslivet. En konsekvens av den økende internasjonaliseringen er at selskaper i større grad enn før har virksomhet i flere land.

I norsk skatterett er det en prinsipiell sontring mellom selskaper som anses alminnelig skattepliktig, og selskaper som kun har begrenset skatteplikt. Et selskap har alminnelig skatteplikt dersom det anses som "hjemmehørende" i Norge etter sktl § 2-2 (1) (heretter sktl).¹ Dette innebærer kort sagt at selskapet plikter å svare skatt for inntekt opptjent her og i utlandet, jf. globalinntektsprinsippet i sktl § 2-2 (6).²

Når et norsk selskap velger å flytte hele eller deler av virksomheten ut av landet, kan dette medføre at den skatterettslige tilknytningen mellom skattesubjektet og Norge opphører. Selskapet anses da ikke lenger som "hjemmehørende i riket" etter sktl § 2-2. En konsekvens er at selskapets inntekter etter utflytting ikke er skattepliktig her. På utflyttingstidspunktet kan selskapet imidlertid ha opptjent gevinster på eiendeler og forpliktelser som ikke enda er innvunnet og periodisert og derfor heller ikke beskattet.³ Når eiendelen endelig realiseres, kan det da tenkes at gevinsten ikke er undergitt norsk beskatningsmyndighet selv om den er opparbeidet i Norge.

¹ Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14.

² Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 23.

³ Andreas Bullen: EU, EØS og skatt, Oslo 2005, s. 265.

De skatterettslige konsekvensene av at et selskap ble flyttet ut av Norge var lenge usikre. Med unntak av enkelte særregler i skatteloven, fantes det ingen generell hjemmel om adgangen til å beskatte urealiserte gevinster som selskapet hadde opparbeidet før utflyttingen.⁴

På denne bakgrunn la Finansdepartementet i et brev av 7. mai 1998 til grunn at en utflytting av selskapets styre mv. medførte en selskapsrettslig plikt til å avvikle selskapet. Selskaper som ble ansett å ha flyttet ut, kunne derfor skattlegges på bakgrunn av selskapsrettslige likvidasjonsbetraktninger.⁵ De nærmere regler om likvidasjon av aksjeselskaper fremgår av aksjelovens kapittel 16.⁶ Skatterettslig anses selskapslikvidasjon som realisasjon av selskapets eiendeler mv.⁷

Den manglende lovreguleringen medførte at sktl § 10-71 ble endret den 7. oktober 2008.⁸ Det foreligger nå derfor en generell hjemmel for beskatning av aksjeselskaper som flytter ut av Norge. Bestemmelsen medfører i korthet at urealiserte gevinster på eiendeler og forpliktelser selskapet eier ved opphør av alminnelig skatteplikt etter sktl § 2-2 eller som følge av skatteavtale, beskattes som om disse er realisert dagen før utflyttingen. I tråd med symmetriprinsippet gis det også fradragrett for tap på de samme formuesgodene.

⁴Ot.prp.nr.16(1991-1992) pkt 5.1, Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.11.

⁵Finansdepartementets brev er gjengitt i Ligningsutvalgets utgivelse av dommer, uttalelser m.v. i skattesaker, og omtales derfor i det følgende som Utv 1998 s. 848 FIN.

⁶ Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44.

⁷ Arthur J. Brudvik: Skatterett for næringsdrivende, Oslo 2008, s. 560.

⁸ Lov av 12. desember 2008 nr. 99.

1.2 Problemstillinger

Hovedformålet med denne oppgaven er for det første å behandle vilkårene for likvidasjonsbeskatning i sktl § 10-71. Problemstillingene som skal belyses, er hvilke faktorer som medfører at et selskap opphører å være skattepliktig etter norsk intern rett og som følge av skatteavtale.

Utflytting av selskaper reiser også en rekke spørsmål på selskapsrettslige plan. Selv om temaet for denne oppgaven er vilkårene for utflyttingsskatt, er det naturlig å berøre den selskapsrettslige adgangen til å flytte selskapet ut av Norge, herunder om selskapsrettslige betraktninger har betydning for når kriteriene i sktl § 10-71 er oppfylt.

Det andre hovedformålet med denne oppgaven er å redegjøre for forholdet mellom sktl § 10-71 og EØS-avtalen. Spørsmålet som skal redegjøres for, er om sktl § 10-71 er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalens regler om etableringsfriheten, jf. EØS-avtalen art. 31 og art. 34.

1.3 Avgrensninger

Skatteloven § 10-71 hjemler skatteplikt for selskaper som anses som selvstendige skattesubjekter etter sktl § 2-2 (1) bokstav a-h. Den videre fremstillingen vil ta utgangspunkt i beskatning av aksjeselskaper, jf. sktl § 2-2 (1) bokstav a. Skatteplikt for allmennaksjeselskaper og øvrige selskapssubjekter i sktl § 2-2 (1) bokstav a-h, jf. § 10-71, faller derfor utenfor.

Oppgaven har ikke som formål å gi en uttømmende fremstilling av spørsmålene som reiser seg ved selve gjennomføringen av beskatningen etter § 10-71 og ved verdifastsettelsen av selskapets eiendeler og forpliktelser. Generelle spørsmål i tilknytning til tidfesting og gevinst- og fradragsbegrepet vil heller ikke bli behandlet. Reglene om skattefritak etter sktl § 11-22 faller i all hovedsak utenfor fremstillingen, bestemmelsen vil imidlertid bli behandlet der det er naturlig i den enkelte sammenheng. Endelig avgrenses det mot tilfeller der selskapet er i en klar omgåelsessituasjon.

1.4 Begreper

Med selskap forstås et norskstiftet aksjeselskap dersom noe annet ikke fremgår av sammenhengen. Med utenlandsk selskap menes selskap med begrenset ansvar, stiftet og opprettet med hjemmel i et annet lands rett.

Skattemessig bosted, skatterettslig hjemsted, domisil og ”hjemmehørende” er begreper som angir den tilknytning som kreves for at et selskap har alminnelig skatteplikt til Norge etter sktl § 2-2 (1).

1.5 Metode

Skatteretten er en spesiell del av forvaltningsretten og alminnelig juridisk metode vil derfor bli benyttet i fremstillingen.⁹ Særskilte rettskildemessige spørsmål vil bli behandlet underveis i oppgaven. Skatteloven § 10-71 er imidlertid ennå ikke utfordret i praksis. Da endringen nylig er vedtatt, har den også i liten grad vært gjenstand for rettsvitenskapelige analyser.

1.6 Historikk bak skatteloven § 10-71

I forarbeidene til sktl § 10-71 antas det under henvisning til Utv 1998 s.848 FIN, at lovendringen av sktl § 10-71 kun er en presisering av gjeldende rett.¹⁰ Innledningsvis vil jeg derfor knytte noen kommentarer til rettstilstand før lovendringen i 2008, før det foretas en generell fremstilling av de hensyn og formål som skal ivaretas ved endringen av sktl § 10-71.

Synspunktene som Finansdepartementet fremsatte i Utv 1998 s. 848 FIN, jf. punkt 1.1, ble i ettertid gjenstand for kritikk i juridisk teori.¹¹ Bakgrunnen er blant annet den selskapsrettslige parallellen som likvidasjonsbeskatningsretten ble basert på.

⁹ Fredrik Zimmer mfl: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s. 48.

¹⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.11.

¹¹ Fredrik Zimmer mfl: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s. 404.

Finansdepartementet la til grunn at en utflytting av skattemessig hjemsted korresponderte med når et selskap ikke lenger kunne anses som et norsk aksjeselskap, slik at det forelå plikt til å likvidere selskapet etter aksjelovens regler. Konsekvensen av dette var at selskapene da kunne beskattes på bakgrunn av likvidasjonsbetraktningene. Imidlertid er det ikke opplagt at man kan trekke slutninger mellom når et selskap opphører å ha alminnelig skatteplikt og når det opphører å være et norsk selskapssubjekt. I teorien ble det derfor hevdet at det måtte noe mer til for at likvidasjonsbeskatning skulle bli resultatet. Opphør av selskapets skatteplikt til Norge var altså ikke tilstrekkelig.¹² Ligningsmyndighetenes adgang til å gjennomføre likvidasjonsbeskatning av selskaper ved utflytting av skattemessig hjemsted, synes derfor å ha vært høyst usikker dersom selskapet ikke ble reelt oppløst etter aksjelovens kapittel 16.¹³ Det fremstår derfor som tvilsomt at endringen av sktl § 10-71 kun var en kodifisering av gjeldende rett.

Der et selskap hadde plikt til å oppløse, men unnlot dette, antok Finansdepartementet at en unnlattelse var illojal og skattemessig motivert. Finansdepartementet konkluderte derfor med at selskapene i disse tilfellene kunne beskattes med hjemmel i den ulovfestede gjennomskjæringsnormen.¹⁴

Den ulovfestede gjennomskjæringsnormen, også omtalt som omgåelsesnormen, er hjemlet i fast og langvarig høyesterettspraksis.¹⁵ Grunnvilkåret for at beskatning skal kunne forankres i omgåelsesnormen, er at hovedformålet bak handlingen er å spare skatt. I tillegg skal det foretas en helhetsvurdering hvor det tas hensyn til transaksjonens forretningsmessige egenverdi, skattyters formål med disposisjonen, og omstendighetene forøvrig.¹⁶ Det er derfor reist spørsmål om enhver utflytting av selskapet automatisk kan

¹² Fredrik Zimmer mfl: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s. 404.

¹³ Fredrik Zimmer mfl: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s. 403.

¹⁴ Utv 1998 s. 848 FIN pkt 5.

¹⁵ Fredrik Zimmer mfl: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s. 55.

¹⁶ Rt. 2007 s. 209.

anses som skattemessig illojal slik at gjennomskjæringsnormen kommer til anvendelse.¹⁷ En eventuell beskatning med hjemmel i omgåelsesnormen synes derfor kun å være rettmessig dersom man etter en konkret vurdering i den enkelte sak kom til at de ovennevnte vilkårene var oppfylt.

1.7 Formålsbetraktninger

Et av hovedformålene bak endringen av sktl § 10-71 er å hindre skattemotivert utflytting og dermed omgåelse av skattelovens alminnelige regler om gevinstbeskatning.¹⁸

Internasjonal skatteplanlegging eller skatteflukt har blitt et velkjent fenomen. Betegnelsen retter seg mot situasjoner hvor skattesubjektet utnytter ulikhetene i de ulike skattesystemene for å oppnå en skattemessig fordel.¹⁹ Ulempen med skatteplanlegging er at det skaper en fare for skatteomgåelse. For selskaper kan det være gunstig å emigrere til land med lavere skattesatser enn de norske. Skatteutgifter representerer i bedriftsøkonomisk sammenheng en regulær kostnad, noe som medfører at lavere skattenivå vil være et særlig konkurransefortrinn for selskapet.²⁰ I forarbeidene til sktl § 10-71 ble det lagt til grunn at en manglende lovhjemmel om utflyttingsskatt kan anses som et incentiv til skatteunndragelse. Dette medfører igjen en uthuling av det norske skattefundamentet.²¹ På den ene siden vil sktl § 10-71 nå sikre norsk beskatningsrett til inntekter selskaper har opparbeidet mens de har vært alminnelig skattepliktig i Norge.

På den andre siden gjør det seg gjeldende noen mothensyn mot utflyttingsskatt. I sktl § 10-71 er det selskapets urealiserte gevinster som kommer til beskatning. Gevinsten vil derfor ikke utgjøre en reell inntekt for selskapet. Skattekravet må derfor i realiteten dekkes av

¹⁷ Fredrik Zimmer mfl: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s. 404.

¹⁸ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.1.

¹⁹ Fredrik Zimmer: Internasjonal innteksskatterett, Oslo 2009, s. 37.

²⁰ Trond Sanfelt mfl.: Skipsfart og samarbeid, Oslo 1992, s. 920.

²¹ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.11, 8.5.13.

selskapets øvrige midler. Hensynet til selskapets likviditet taler derfor mot en umiddelbar skatteplikt ved opphør av alminnelig skatteplikt til Norge.

Videre vil ikke sktl § 10-71 kun ramme selskaper som flytter ut for å oppnå skattemessige fordeler, men også selskaper som flytter til land med høyere skattesatser enn det man opererer med i Norge. Bestemmelsen vil også ramme selskaper som flytter ut av effektiviseringshensyn eller markedsmessige årsaker. Utflyttingsskatt kan derfor generelt anses som lite næringsvennlig og uheldig for internasjonal handel, fordi den motvirker utnyttelsen av det internasjonale markedet.²²

I Innst.O.nr.1(2008-2009) påpekte enkelte av Finanskomiteéns medlemmer at en skatteplikt ved utflytting vil være byråkratisk og øke arbeidsbyrden både for skattesubjektet og ligningsmyndighetene. Blant annet vil verdifastsettelsen av selskapets eiendeler og forpliktelser medføre merarbeid for ligningsmyndighetene. Konsekvensen av merarbeid er igjen økte administrative kostnader. Slike kostnader vil imidlertid ikke nødvendigvis samsvare med det skatteproveny som kan innkreves av ligningsmyndighetene.

2 Vilkårene for skatteplikt i skatteloven § 10-71

2.1 Innledning

Under kapittel 10 i skatteloven finner man sktl § 10-71 med overskriften ”skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. ved utflytting av selskap”. Ordlyden i bestemmelsen er nå som følger:

”Gevinst og tap på eiendel som selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2-2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, er skattepliktig eller fradragsberettiget som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet. Tilsvarende skal gevinst og tap på forpliktelse som selskapet har, være skattepliktig eller

²² Innst.O.nr.1(2008-2009) pkt 8.2, Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 306.

fradragsberettiget som om gevinsten eller tapet var realisert siste dag før skatteplikten til riket opphører som nevnt. Ved gevinst- og tapsberegningen fastsettes utgangsverdien til markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted.”

Avgjørende for skatteplikten er at ”skatteplikten til riket opphører etter § 2-2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale”.

Rent teoretisk kan selskapsemigrasjon skje i ulik grad og omfang. Spørsmålet blir derfor hvilke deler av virksomheten som kan flyttes til utlandet uten at utflyttingen medfører at vilkårene i sktl § 10-71 er oppfylt.

På den ene siden har man her de klare tilfeller der et selskap ikke lenger har noen tilknytning til Norge, slik at det er klart at den alminnelige skatteplikten etter sktl § 2-2 er opphørt.

På den andre siden har vi de mer uklare tilfellene, for eksempel hvor det foretas en suksessiv utflytting av selskapet over tid eller der selskapet kun flytter hovedkontor eller viktige organisatoriske funksjoner, men fortsatt beholder deler av virksomheten i Norge. For å illustrere det praktiske anvendelsesområdet til sktl § 10-71, er det hensiktsmessig å skissere to ulike konfliktsituasjoner der spørsmålet om utflyttingskatt kommer på spissen.

Eksempel 1:

Et norskstiftet AS selger varer produsert i Kina over internett. Selskapets virksomhet har liten tilknytning til Norge. Selskapet er imidlertid registrert og stiftet etter aksjelovens regler. Det har et lite forretningskontor i Norge, hvor også selskapets forretningsfører arbeider. Selskapets styre består av to norske statsborgere som bor i Norge, og to styremedlemmer som bor i England. Styremøtene blir i utgangspunktet avholdt i Norge. På et senere tidspunkt flytter imidlertid de to styremedlemmene som var bosatt i Norge, til

England. Etter dette avholdes styremøtene i England. Forretningsfører har kun underordnede funksjoner i selskapet.²³

Eksempel 2:

Et norskregistrert aksjeselskap driver borevirksomhet på norsk kontinentalsokkel. Selskapet velger imidlertid å flytte hovedkontoret til Malta, men opprettholder et lite forretningskontor i Norge.

Spørsmålet i det følgende blir for det første når et selskap regnes som hjemmehørende i et annet land etter skatteavtale. I punkt 2.4 redegjøres det for når et aksjeselskap ikke lenger anses som alminnelig skattepliktig etter sktl § 2-2 (1).

2.2 Alminnelig skatteplikt

En nødvendig forutsetning for at skatteloven § 10-71 kommer til anvendelse er at selskapet har vært alminnelig skattepliktig etter skatteloven § 2-2. Et aksjeselskap har alminnelig skatteplikt dersom selskapet anses som ”hjemmehørende i riket”, jf. sktl § 2-2 (1) og § 2-2 (6). Begrepet ”hjemmehørende” tilsvarer bostedsbegrepet for fysiske personer og angir hvilken tilknytning selskapet må ha til Norge.²⁴ Skatteloven § 2-2 (1) er en videreføring av § 15 (1) bokstav b i skatteloven av 1911.²⁵ Det var ikke meningen å foreta noen realitetsendring ved revisjonen.²⁶ Dermed er tidligere praksis og teori fortsatt relevant.

I utgangspunktet vil et aksjeselskap være alminnelig skattepliktig til Norge fra stiftelsestidspunktet, jf. aksjeloven § 2-9 (heretter asl).²⁷ Etter foretaksregistreringsloven § 2-1, § 4-1 og asl § 2-18 skal aksjeselskaper registreres i Foretaksregisteret senest tre

²³ Eksempelet er hentet fra Trond Sandfelt mfl: Skipsfart og samarbeid, Oslo 1992, s. 937, men er endret noe.

²⁴ Skattelovkommentaren 2003/04, kap 2, pkt 1.3.

²⁵ Lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8.

²⁶ Ot.prp.nr.86(1997-1998) pkt 7.2.

²⁷ Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt, Oslo 1990, s. 388.

måneder etter at stiftelsesdokumentet er undertegnet.²⁸ På den ene siden er registrering en indikasjon på at selskapet er skatterettslig hjemmehørende i Norge. Avgjørende er det imidlertid ikke.²⁹ Etter teori og praksis er det klart at begrepet ”hjemmehørende” i sktl § 2-2 gir anvisning på en materiell vurdering.³⁰ Formelle vilkår som for eksempel registrering, har derfor ikke alene utslagsgivende betydning i spørsmålet om selskapet anses å ha alminnelig skatteplikt til Norge.³¹

En konsekvens av dette er at utenlandske selskaper kan anses som ”hjemmehørende i riket” etter sktl § 2-2 (1) bokstav e, selv om selskapet ikke er registrert her, jf. Rt. 2002 s. 1144 og Utv 1995 s. 481.³² Utenlandske selskapet som ikke lenger anses som hjemmehørende etter sktl § 2-2 (1) bokstav e kan, i likhet med norske selskaper, være gjenstand for beskatning etter sktl § 10-71.

Hovedregelen i sktl § 2-2 må imidlertid modifiseres dersom beskatningsretten er avskåret gjennom bestemmelser i skatteavtale, jf. sktl § 2-37. Skatteavtaler kan kun lempe og ikke skjerpe selskapets skatteplikt til Norge. Hovedformålet bak skatteavtaler er å unngå at inntekter som har tilknytning til flere land, blir gjenstand for dobbeltbeskatning.³³ Hvorvidt selskapets inntekter fra utlandet kommer til beskatning i Norge beror på om den konkrete skatteavtalen gir anvisning på unntaksmetoden eller kredittmetoden.³⁴

²⁸ Lov om registrering av foretak av 21. juni 1985 nr. 78.

²⁹ Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt, Oslo 1990, s. 388-389.

³⁰ Utv 1998 s. 848 FIN pkt 4.

³¹ Utv 1998 s. 848 FIN pkt 4.

³² Jf. 1992-310 OLN SFS, 1995-505 OLN SFS.

³³ Trond Sandfelt mfl: Skipsfart og samarbeid, Oslo 1991, s. 979.

³⁴ Thor Leegaard: Skattemessig hjemsted for aksjeselskaper -utilstrekkelig lovgivning? Utv 2001 s. 928, pkt 6.

Enkelte unntak fra prinsippet i sktl § 2-2 følger også av interne regler, jf. sktl § 2-30 til § 2-38. Aksjeselskaper er blant annet delvis fritatt for skatteplikt på inntekt fra aksjer, jf. sktl § 2-38.

2.3 Når anses selskapet hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale?

2.3.1 Generelt om skatteavtaler

Med skatteavtale forstås bi- eller multilaterale avtaler som regulerer beskatningsadgangen statene imellom. Skatteavtalene er traktater, noe som medfører at de tolkes i tråd med alminnelige folkerettslige prinsipper om traktatolkning, herunder Wienkonvensjonens art. 31.³⁵ Det norske rettssystemet er i utgangspunktet dualistisk.

Dobbeltbeskatningsavtaleloven medfører imidlertid at skatteavtaler Norge inngår anses som inkorporert i norsk rett, jf. lovens § 1.³⁶ Disse skatteavtalene har derfor lovs rang.³⁷

Dersom et selskap har tilknytning til flere stater, kan det bli spørsmål om hvilken stat selskapet har sitt skattemessige hjemsted i. I enkelte tilfeller kan begge landene hevde at selskapet er hjemmehørende hos seg. Slik dobbelt skattemessig bosted kan resultere i at selskapets inntekter blir beskattet av begge statene. Et av hovedformålene bak skatteavtalene er å hindre slik dobbeltbeskatning, jf. punkt 2.2 ovenfor. I skatteavtalene er det derfor ofte bostedsbestemmelser som regulerer hvor selskapet anses som hjemmehørende. En bostedsbestemmelse har særlig betydning for fordelingen og tilordningen av beskatningsretten mellom statene.³⁸

Hvorvidt et selskap anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale beror i utgangspunktet på en tolkning av den aktuelle avtalen. De fleste skatteavtaler Norge har

³⁵ Konvensjonen er ikke ratifisert, men bestemmelsen anses for sedvane.

³⁶ Lov av 28. juli 1949 nr. 15.

³⁷ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 60.

³⁸ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 122.

inngått er utformet, helt eller delvis, i tråd med OECDs mønsteravtale fra 1982.³⁹ Den videre fremstillingen tar derfor utgangspunkt i denne.⁴⁰

Ved siden av avtalen er det utarbeidet kommentarer til de enkelte bestemmelsene som tilsluttes av avtalepartene. OECD-kommentaren er derfor praktisk viktig ved fortolkningen av avtalen. Kommentarens rettskildemessige vekt er imidlertid noe usikker.⁴¹ I norsk rettspraksis er det likevel flere eksempler på at Høyesterett har vektlagt kommentarens forståelse. I Rt. 2008 s. 577 uttalte Høyesterett blant annet at kommentarene til skatteavtalen mellom Norge og USA ”bør tilleggjast stor vekt for forståinga av mønsteravtalen”.⁴²

2.3.2 OECD-mønsteravtalen art. 4

Hovedregelen om skattemessig bosted for et selskap følger av OECDs mønsteravtale art. 4 (1). I utgangspunktet er det avtalepartenes interne regler som avgjør om selskapet er alminnelig skattepliktig i landet. Dette følger av ordlyden i art. 4 (1) hvor det heter at et selskap ”is liable to tax” dersom ”place of management or other criterion” medfører at selskapet har alminnelig skatteplikt til avtalelandet. Det er derfor opp til det enkelte land å fastsette hvilket kriterium som avgjør om et selskap er skattepliktig etter intern rett.

OECD-mønsteravtalen art. 4 (1) løser imidlertid ikke konflikten der et selskap anses hjemmehørende i to stater. Slik dobbelt skattemessig bosted kan for det første forekomme dersom ledelsen av selskapet er delt mellom to stater, og begge statene derfor anser selskapet hjemmehørende i sitt respektive land. For det andre vil dette være tilfelle dersom

³⁹ Fredrik Zimmer mfl: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s. 52.

⁴⁰ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, av 17. juli 2008.

⁴¹ Arvid Aage Skaar mfl: Norsk skatteavtalerett, Oslo 2006, s. 60, Rt. 2004 s. 957 pkt 46.

⁴² Rt. 2008 s. 577 pkt 47.

et avtaleland legger avgjørende vekt på hvor selskapets faktiske ledelse finner sted, og det andre har registrering som avgjørende kriterium.⁴³

Ved tvist om skattemessig bosted legger art. 4 (3) til grunn at det er lokaliseringen av selskapets ”place of effective management” som er avgjørende for hvor selskapet er hjemmehørende. Spørsmålet blir da hva som forstås med ”place of effective management”.

Spørsmålet er hittil ikke behandlet i Høyesterett. I juridisk teori er begrepet oversatt til ”sete for selskapets virkelige ledelse”.⁴⁴ OECD-kommentaren art. 4-24 belyser også spørsmålet noe nærmere.

” The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management.”⁴⁵

I likhet med norsk intern rett gir bostedsbegrepet i skatteavtalene anvisning på en materiell vurdering, og ikke en formell, jf. punkt 2.2 ovenfor. Hvor selskapet er registrert er derfor ikke avgjørende for vurderingen etter OECD-avtalen art. 4(3).⁴⁶ Et viktig unntak er skatteavtaler som har registrering som vilkår for alminnelig skatteplikt, jf. Norges skatteavtale med USA art. 2 (1e).⁴⁷

Før endringen av kommentaren i 2008, var stedet for styremøter uttrykkelig nevnt som et moment i vurderingen. Dette ble imidlertid fjernet for at dette ikke skulle få for stor

⁴³ Arvid Aage Skaar mfl: Norsk skatteavtalerett, Oslo 2006, s. 120.

⁴⁴ Arvid Aage Skaar mfl: Norsk skatteavtalerett, Oslo 2006, s. 122.

⁴⁵ OECD komm: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, 17. juli 2008 Commentaries on the Articles of the Model Convention.

⁴⁶ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektskatterett, Oslo 2009, s. 132.

⁴⁷ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektskatterett, Oslo 2009, s. 133.

betydning i forhold til stedet for den lokale ledelsen.⁴⁸ Spørsmålet blir da hvilken vekt man kan tillegge endringene av kommentaren. I Rt. 2004 s. 957 la Høyesterett til grunn at endringer i OECD-kommentaren gir uttrykk for at praksis mellom avtalelandene er endret, til tross for at selve artikkelen forblir uendret.⁴⁹ Dette tilsier at lokalisering av selskapets styremøter ikke har avgjørende vekt i den vurderingen art. 4 (3) gir anvisning på.

2.3.3 Sammenfatning

Når et selskap anses hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, jf. sktl § 10-71, beror for det første på innholdet av bostedsbestemmelsen i den konkrete skatteavtalen.⁵⁰ Dersom avtalen er i tråd med OECD-mønsteravtalen, er det primært avgjørende hvor selskapets ”place of effective management” er lokalisert. Andre momenter kan likevel også ha betydning. Det kan reises spørsmål om opphør av skatteplikt som følge av skatteavtale korresponderer med når et selskap ikke lenger anses som hjemmehørende i sktl § 2-2. Spørsmålet berøres i punkt 2.5 nedenfor.

2.4 Når opphører selskapets alminnelige skatteplikt til riket etter skatteloven § 2-2 første ledd?

2.4.1 Tradisjonelt utgangspunkt: Faktisk ledelse på styrenivå

Hvilke faktorer som medfører at et selskap ikke lenger anses som ”hjemmehørende” i sktl § 2-2 fremgår ikke direkte av bestemmelsens ordlyd eller av de øvrige reglene i skatteloven. I det følgende vil jeg derfor redegjøre for de ulike rettskildene som belyser spørsmålet noe nærmere.

⁴⁸ OECD komm: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, 17. juli 2008 Commentaries on the Articles of the Model Convention.

⁴⁹ Rt. 2004 s. 957, pkt 49.

⁵⁰ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 32.

Innledningsvis bør det nevnes at aksjonærenes bosted er uten betydning for hvor selskapet anses som skatterettslig hjemmehørende.⁵¹ Etter asl § 6-1 skal minst daglig leder og halvparten av styrets medlemmer bo i Norge, men det er gjort et praktisk unntak for styremedlemmer som er statsborgere og bosatt i et EØS-land, jf. asl § 6-11 (1) annet punktum. Sekundæretableringer som selskapet foretar i utlandet, for eksempel gjennom opprettelse av filial eller datterselskap, vil derfor ikke i seg selv medføre at morselskapet opphører som ”hjemmehørende” i Norge etter sktl § 2-2. I konsernforhold er den store hovedregel at skattemessig bosted fastsettes for hvert enkelt selskap.

Teori og praksis rundt sktl § 2-2 (1) har i stor grad dreid seg rundt hvorvidt et selskap er å anse som alminnelig skattepliktig. Motstykket til at et selskap er hjemmehørende i riket, er at det ikke er hjemmehørende. Synspunktene må derfor også kunne ha relevans i sistnevnte situasjon.

Den tradisjonelle oppfatningen i teori og praksis har vært at et selskap anses som alminnelig skattepliktig etter sktl § 2-2 dersom ”selskapets faktiske ledelse på styrenivå” finner sted i Norge.⁵² Flyttes denne ut av Norge, opphører den alminnelige skatteplikten.⁵³ Dette fremgår blant annet uttrykkelig av Ot.prp.nr.16 (1991-1992) hvor inn- og utflyttingsproblematikken ble drøftet i forbindelse med oppfølgingen av skattereformen av 1992, se punkt 5.4.2.1.

Spørsmålet blir videre hva som menes med faktisk ledelse. Om begrepet ble det uttalt at

”Begrepet faktisk ledelse omfatter både avgjørelser om den daglige drift av selskapet og styrebeslutninger. Dersom ledelsesfunksjonene er delt, slik at utøvelsen skjer dels i og dels utenfor Norge, kan det være vanskelig å avgjøre hvor den faktiske ledelse finner

⁵¹ F.eks: Rt. 1928 s. 1158.

⁵² Ot.prp.nr.16(1991-1992) pkt 5.4.2.1.

⁵³ F.eks: Truls Storm Nielsen: Hvor bor et aksjeselskap, Skatterett 1987, s. 15.

sted. I forhold til skipsfartsvirksomhet er begrepet faktisk ledelse nærmere drøftet i avsnitt 7.4.2.”⁵⁴

I punkt 7.4.2 legger Finansdepartementet til grunn i relasjon til utenlandske skip i norsk drift, at de beslutninger som skal tillegges vekt i vurderingen av om selskapets virkelige ledelse finner sted i Norge, må

” ... være av en viss betydning, slik at det naturlig tilligger styret å treffe dem til forskjell fra den daglige leder. For å kunne ta stilling til om virkelige ledelse av virksomheten finner sted i Norge, må ligningsmyndighetene ha oversikt over hvem som i en gitt virksomhet treffer de sentrale beslutninger samt hvordan og hvor beslutningene treffes.”

Hvis man kan trekke noen argumenter fra forarbeidene på dette punkt, må det være at det er avgjørende er om styrebeslutninger treffes i Norge.

Alminnelig skatteplikt for utenlandske selskaper ble også diskutert i forarbeidene til skatteloven av 1999.⁵⁵ Med henvisning til det nærmere innhold av begrepet ”hjemmehørende” ble det lagt til grunn at selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge er avgjørende. I grensetilfellene ville det være av betydning om selskapets virkelige ledelse finner sted i Norge.

I Utv 1998 s. 848 FIN kom imidlertid Finansdepartementet med en avvikende oppfatning av rettstilstanden. Etter Finansdepartementets syn kan et aksjeselskaps alminnelig skatteplikt kun opphøre dersom selskapet etter en helhetsvurdering ikke lenger har den tilstrekkelige tilknytningen til Norge.⁵⁶ Finansdepartementet anførte med andre ord at en utflytting av selskapets styre ikke tilstrekkelig for at selskapets skatteplikt opphørte.

⁵⁴ Ot.prp.nr.16(1991-1992) pkt 5.4.2.1.

⁵⁵ Ot.prp.nr.86(1997-1998) pkt 7.2.

⁵⁶ Utv 1998 s. 848 pkt 4.

Til tross for at Finansdepartementets helhetsvurdering er vanskelig forenlig med de øvrige rettskildene som behandler spørsmålet, ble standpunktet henvist til som en forutsetning ved lovendringen av sktl § 10-71. I Ot.prp.nr.1 (2008-2009) ble det uttalt at et selskaps alminnelig skatteplikt kan opphøre dersom

”et norskregistrert selskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelsen til utlandet, jf. departementets uttalelse av 7. mai 1998 (inntatt i Utvalget 1998 på side 848).”⁵⁷

Uttalelsen behandles nærmere i punkt 2.4.2 nedenfor.

På det nåværende tidspunkt er sktl § 2-2 kun vært behandlet i to Høyesterettsdommer, jf. Rt. 1937 s. 443 og Rt. 2002 s. 1144. Avgjørelsene omhandlet imidlertid kun skatteplikt for utenlandske selskaper. I Rt. 2002 s. 1144 (Påtalemyndighetene mot A) var det spørsmål om det forelå straffeansvar for manglende innlevering av selvangivelse. Høyesterett tok først stilling om selskapet var hjemmehørende i Norge etter sktl § 2-2. Domstolen la til grunn at dette ville være tilfelle dersom ”selskapet reelt sett må anses ledet herfra”.⁵⁸ Til støtte for dette ble det vist til uttalelser i juridisk teori og ovennevnte Ot.prp.nr.16 (1991-1992), hvor det fremgår at et selskap kan anses som hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse finner sted her.⁵⁹

For norske aksjeselskaper foreligger det ikke rettspraksis som belyser hvilken tilknytning selskapet må ha til Norge etter sktl § 2-2. Spørsmålet om opphør av alminnelig skatteplikt, herunder hva som skal til for at selskapet anses som utflyttet, er heller ikke avklart gjennom rettspraksis.

⁵⁷ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.11.

⁵⁸ Rt. 2002 s. 1144(s. 1147).

⁵⁹ Ot.prp.nr.16(1991-1992) pkt 7.2.3.

Til støtte for at faktisk ledelse på styrenivå alene har vært det prinsipielt avgjørende i hjemmehørende vurderingen i sktl § 2-2, kan det videre trekkes frem en rekke uttalelser i juridisk teori. Juridisk teori er også svært kritisk til den helhetsvurderingen Finansdepartementet la til grunn i Utv 1998 s. 848 FIN.⁶⁰

Sammenfatningsvis konkluderer de fleste forfatterne med at det alene er ”faktisk ledelse på styrenivå” som er avgjørende for om et selskap er ”hjemmehørende” etter sktl § 2-2. Det er med andre ord ikke adgang til å se hen til subsidiære kriterier.⁶¹ Dette utgangspunktet ble slått fast allerede i 1987 av Truls Storm-Nielsen.⁶²

I teorien er det trukket paralleller mellom vurderingsnormen i sktl § 2-2 og til § 20 i skatteloven av 1911 (nå sktl § 3-2 (1)).⁶³ Den sistnevnte bestemmelsen regulerte hvilken kommune selskapet pliktet å svare skatt til. I sktl 1911 § 20 var et selskap prinsipielt skattepliktig til ”den kommune der kontoret er beliggende” eller subsidiært til den kommune ”vedkommende bestyrelse har sitt sete”.

Hvorvidt det er relevant å se hen til rettspraksis fra interkommunale spørsmål er imidlertid omstridt.⁶⁴ Uavhengig av dette legger rettspraksis om sktl 1911 § 20 vekt på hvor selskapets faktiske ledelse, herunder styret, utøver sin funksjon.⁶⁵

⁶⁰ Geir Petter Hole: Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper, Skatterett 2000, s. 35, Truls Storm-Nielsen, Skatterett 1987, s. 15, Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt, Oslo 1990, s 393. Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 321.

⁶¹ Trond Sanfelt mfl: Skipsfart og samarbeid, Oslo 1991, s. 934.

⁶² Truls Storm-Nielsen, Skatterett 1987, s. 15.

⁶³ Magnus Aarbakke: Skatt på inntekt, Oslo 1990, s. 391 flg.

⁶⁴ Utv 1998 s. 848 FIN pkt 3.

⁶⁵ Rt. 1923 s. 146, Rt. 1926 s.782 og Rt. 1973 s.143

Enkelte rettsteoretikere har noe avvikende oppfatninger om hva som skal inngå i vurderingen om selskapets faktiske ledelse finner sted her og hva som eventuelt medfører at et selskap anses som skattemessig utflyttet.

Hole konkluderer med at selskaper som reelt sett ledes fra Norge ved at det tas styrebeslutninger herfra, må anses hjemmehørende etter sktl § 2-2.⁶⁶ Etter forfatterens syn kan utflytting av skattemessig hjemsted enten vurderes ut fra en vesentlighetsvurdering eller en minstekravsvurdering. Etter vesentlighetsvurderingen anses ikke selskapet som hjemmehørende i Norge dersom hovedledelsen finner sted i utlandet. Motsetningsvis vil det etter minstekravsvurderingen ikke være avgjørende om hovedledelsen er flyttet til utlandet, såfremt selskapet fremdeles har kvalifisert ledelse av reell betydning i Norge.⁶⁷ Avslutningsvis konkluderer han med at minstekravsvurderingen burde være gjeldende rett og at det burde stilles liberale krav til den ledelsen som må være gjenværende i Norge.⁶⁸

Leegaard legger til grunn at lokalisering av selskapets faktiske ledelse i Norge er et vilkår for skatteplikt. Med henvisning til Rt. 1973 s. 143 konkluderer han imidlertid med at det er et bredere ledelsesbegrep man må søke, der det er de strategisk viktige ledelsesfunksjonene som skal vektlegges.⁶⁹

Vedrørende utflytting av norske selskaper bemerker Sanfelt at selskapsrettslige skrankene gjør at spørsmålet om opphør av skatteplikt sjelden vil oppstå i praksis.⁷⁰ Et lignende synspunkt har også Gjems-Ostad. Forfatteren anfører at “teoretisk er det mulig at et selskap

⁶⁶ Geir Petter Hole: Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper, Skatterett 2000, s. 23.

⁶⁷ Geir Petter Hole: Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper, Skatterett 2000, s. 30.

⁶⁸ Geir Petter Hole: Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper, Skatterett 2000, s. 35.

⁶⁹ Thor Leegaard: Skattemessig hjemsted for aksjeselskaper –utilstrekkelig lovgivning? Utv 2001 s. 928, s. 954.

⁷⁰ Trond Sanfelt mfl: Skipsfart og samarbeid, Oslo 1991, s. 937.

er registrert i Norge, men ikke anses hjemmehørende hit. Men dette er relativt upraktisk”.⁷¹ I relasjon til de utenlandske selskapene konkluderer han med at faktisk ledelse på styrenivå er avgjørende for om et selskap har alminnelig skatteplikt til Norge.⁷² Forfatteren tilføyer imidlertid at utviklingen av kommunikasjons teknologi medfører at det til stadighet vil være vanskeligere å avgjøre hvor utøvelsen av selskapets faktiske ledelse finner sted.⁷³ Aksjelovens oppstiller også relativt liberale krav til hvor og hvordan selskapets styremøter avholdes.⁷⁴ Selv om styremøter som utgangspunkt avholdes ved selskapets hovedkontor åpner forarbeidene for at disse kan avholdes i utlandet. Avholdelse av styremøter i utlandet forutsetter at styremedlemmene ikke påføres urimelig ulempe og er saklig begrunnet.⁷⁵ For medlemmer bosatt i utlandet er det ofte en fordel at styremøtene avholdes i utlandet.

Styrebehandling i møte er videre kun en nødvendig forutsetning dersom det skal treffes vedtak om selskapets årsregnskap og årsberetning, jf. asl § 6-19 (1). For andre beslutninger kan styrelederen fastsette at møte avholdes i en annen form, såfremt behandlingen fortsatt er betryggende.⁷⁶

Fra hensynet til å hindre omgåelse av norsk gevinstbeskatning kan det derfor synes urimelig å legge ensidig vekt på hvor selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted. Gjems-Onstad uttaler i den sammenheng at det ”trolig ville det vært bedre å knytte

⁷¹ Ole Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett, Oslo 2008, s. 987.

⁷² Ole Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett, Oslo 2008, s. 987

⁷³ Ole Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett, Oslo 2008, s. 988.

⁷⁴ Ot.prp.nr.36(1993-1994) s. 211.

⁷⁵ Magnus Aarbakke mfl: Aksjeloven og allmennaksjeloven, Oslo 2004, s. 489-490, 500, 524. Ot.prp.nr.36(1993-1994) s. 211.

⁷⁶ Magnus Aarbakke mfl: Aksjeloven og allmennaksjeloven, Oslo 2004, s. 524.

skatteplikten til hovedsete for selskapets virksomhet.”⁷⁷ Han tilføyer imidlertid tid at ”i en stadig mer virtuell verden kan også dette være vanskelig”.⁷⁸

2.4.2 Finansdepartementets helhetsvurdering

I Utv 1998 s. 848 FIN redegjorde Finansdepartementet for de skattemessige konsekvensene av at et ASA (morselskap) flyttet styrefunksjoner og den administrative ledelsen til utlandet. Selskapet ville fortsatt bestå som et norskregistrert ASA, med et kontor i Norge hvor det ville foregå begrenset virksomhet.⁷⁹ Justisdepartementets lovavdeling ble samtidig forespurt om den selskapsrettslige adgangen for aksjeelskaper å flytte ut av Norge.⁸⁰ Uttalelsene i Utv 1998 s. 848 FIN bærer derfor sterkt preg av Lovavdelingens synspunkter og de må ses i sammenheng.⁸¹

Finansdepartementet slo innledningsvis fast at det rettslige innholdet av kriteriet ”hjemmehørende” neppe er avklart i noe henseende.⁸² Departementet la videre til grunn at utenlandsregistrerte selskaper kunne ha alminnelig skatteplikt etter sktl § 2-2 (1). Hvorvidt dette var tilfelle ville bero på selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfellene ble det fremhevet at det ville være avgjørende om selskapets ledelse på styrenivå fant sted her.⁸³

⁷⁷ Ole Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett, Oslo 2008, s. 988.

⁷⁸ Ole Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett, Oslo 2008, s. 988.

⁷⁹ Utv 1998 s. 848 FIN pkt 2.

⁸⁰ Lovavdelingens uttalelse 1997/11163 E TO/ØØ.

⁸¹ Geir Petter Hole: Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper, Skatterett 2000, s. 21 flg.

⁸² Utv 1998. s. 848 FIN pkt 2.

⁸³ Utv 1998 s. 848 FIN pkt 3.

I relasjon til utenlandske selskaper la Finansdepartementet med andre ord til grunn det samme kriteriet som Utv 1995 s. 481 og Ot.prp.nr.86 (1997-1998) og øvrige rettskilder.⁸⁴

Finansdepartementet gikk så over på å vurdere hvilken tilknytning et norskstiftet selskap må ha til Norge for at det fortsatt skal anses som alminnelig skattepliktig etter sktl § 2-2. I den sammenheng ble uttalelsene i Ot.prp.nr.16 (1991-1992) trukket frem. Som tidligere nevnt legges det her til grunn at selskapets skatteplikt til Norge kan opphøre dersom selskapets faktiske ledelse flyttes ut.⁸⁵

Finansdepartementet antok imidlertid at ”denne formuleringen kan ikke tas til inntekt for det syn at dette uten videre vil blir resultatet der et norsk registrert selskap flytter sin faktiske ledelse til utlandet”.⁸⁶

Finansdepartementets konklusjon synes i all hovedsak å være begrunnet i forarbeidenes anvendelse av uttrykket ”kan”. Etter departementets syn var en utflytting av selskapets faktiske ledelse ikke nødvendigvis nok til at et selskap opphørte som alminnelig skattepliktig etter sktl § 2-2 (1). Hvorvidt den nødvendige tilknytningen var brutt måtte bero på en helhetsvurdering av alle de konkrete tilknytningsforholdene selskapet har til Norge. Dette medførte igjen at lokalisering av selskapets faktiske ledelse kun var et moment i vurderingen. I helhetsvurderingen skulle det etter Finansdepartementets syn også tas hensyn til hvor selskapets generalforsamlinger finner sted, lokaliseringen av selskapets hovedadministrasjon og daglig ledelse under styret og faktiske funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og utlandet. I tillegg fremhevet Finansdepartementet at det særlig skal vektlegges om selskapet etter utflytting av styrefunksjoner mv. fortsatt var underlagt norsk aksjelovgivning.⁸⁷

⁸⁴ 1992-310 OLN SFS, 1995-505 OLN SFS, 2002-604 SFS.

⁸⁵ Ot.prp.nr.16(1991-1992) pkt 5.4.2.1.

⁸⁶ Utv 1998 s. 848 FIN pkt 2.

⁸⁷ Utv 1998 s. 848 FIN pkt 4.

Bakgrunnen for at Finansdepartementet gikk bort fra at en utflytting av selskapets faktiske ledelse medfører at tilknytningen i sktl § 2-2 opphører kan tilbakeføres til Lovavdelingens brev av 6. januar 1998. Etter en vurdering av det foreliggende rettskildematerialet konkludert Lovavdelingen her med at lokaliseringen av selskapets hovedkontor er avgjørende for om et selskap er å anse som norsk i relasjon til aksjeloven.⁸⁸ Avholdelse av styremøter i utlandet har med andre ord ikke utslagsgivende betydning for selskapets status som et norsk selskapssubjekt. Lovavdelingens vurdering omtales videre i kapittel 3.

Konsekvensen av Lovavdelingens uttalelser synes derfor å være følgende: Hvis Finansdepartementet i Utv 1998 s. 848 FIN hadde lagt til grunn at et selskap anses skattemessig utflyttet dersom selskapets faktiske ledelse ble flyttet ut, ville man befinne seg i en situasjon der selskapet til tross for utflytting av skattemessig hjemsted, fortsatt var underlagt aksjelovens regler. Følgen av dette ville vært at selve forutsetningen for likvidasjonsbeskatning før endringen av sktl § 10-71, ikke forelå.⁸⁹ Det skatterettslige resultatet ble imidlertid at man fravek uttalelsen i Ot.prp.nr.16 (1991-1992).⁹⁰

2.4.3 Er praksis endret som følge av Finansdepartementets uttalelse?

Spørsmålet blir da om praksis nå er endret som følge av Finansdepartementets standpunkt. Hvilken vekt Høyesterett vil tillegge en slik administrativ uttalelse kan variere i betydelig grad.⁹¹ Herunder har det betydning om uttalelsen er gitt som følge av en forespørsel fra et ligningskontor.⁹² I disse tilfellene har Høyesterett kun i begrenset grad følt seg bundet av uttalelser som har vært fremsatt i forkant av en rettslig tvist. Rt. 1990 s. 1293 er et

⁸⁸ Lovavdelingens uttalelse 1997/11163 E TO/ØØ pkt 2.4.

⁸⁹ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 321 og Thor Leegaard: Skattemessig hjemsted for aksjeselskaper, Utv 2001 s. 828 pkt 4.3.

⁹⁰ Ot.prp.nr.16(1991-1992) pkt 5.4.2.1.

⁹¹ Fredrik Zimmer: Lærebok i skatterett, Oslo 2005, s. 54.

⁹² Fredrik Zimmer: Bedrift, inntekt og skatt, Oslo 2006, s. 51.

eksempel på at en administrativ uttalelse ikke ble tillagt vekt. Spørsmålet i saken var bl.a. hvordan begrepet ”opphør av næringsvirksomhet” skulle forstås. Høyesterett la til grunn at Finansdepartementets uttalelse ikke var i samsvar med bestemmelsens forarbeider.⁹³ I den anledning uttalte Høyesterett ”at Finansdepartementet i brev av 17. februar 1986, inntatt i Utv. 1986 56, uten angitte holdepunkter, har uttalt at avsetningene blir å ta til inntekt 'i det år skattyteren opphører med all næringsvirksomhet som har lønnede arbeidstakere', kan jeg etter dette ikke tillegge vekt. Det samme gjelder da den skatterettslitteratur som bygger på denne uttalelse fra Finansdepartementet”.⁹⁴

Selv om administrative uttalelser ikke har lovs kraft har de ofte stor praktisk betydning. Bakgrunnen er at uttalelsene kan føre til ligningspraksis.⁹⁵ Isolert sett er imidlertid vekten av en administrativ uttalelse høyst usikker.⁹⁶

Det er sparsomt med publisert ligningspraksis som viser hvor hyppig og konsekvent uttalelsene i Utv 1998 s. 848 FIN har blitt fulgt opp. Men Finansdepartementets standpunkt er lagt til grunn i flere av Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser, herunder BFU 37/06 og BFU 56/07. Uttalene omhandler henholdsvis de skattemessige konsekvensene ved utflytting av et SE-selskap og fusjon over landegrensene. Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser har trolig ikke større rettskildemessig vekt enn en administrativ uttalelse i seg selv, men spørsmålet har ikke kommet på spissen.⁹⁷

⁹³ Motsetningsvis: Rt. 1990 s. 958.

⁹⁴ Rt. 1990 s. 1293 (s.1293).

⁹⁵ Arthur J. Brudvik: Skatterett for næringsdrivende, Oslo 2008, s. 55. Utv 1998 s. 848 FIN har også vært inntatt i Lignings-ABC for 1998/1999 til 2008/2009.

⁹⁶ Fredrik Zimmer: Lærebok I skatterett, Oslo 2005, s. 54.

⁹⁷ Fredrik Zimmer: Lærebok I skatterett, Oslo 2005, s. 54.

Det kan imidlertid reises spørsmål om Utv 1998 s. 848 FIN kan tillegges større rettskildemessig vekt fordi den er henvist til i forarbeidene til sktl § 10-71.⁹⁸ Gjems-Onstad konkluderer i denne retning.⁹⁹ Det er likevel vanskelig å konkludere på dette punktet. Den rettskildemessige vekten og betydningen av ligningspraksis og administrative uttalelser er omdiskutert og det er flere eksempler på at Høyesterett ikke har følt seg bundet.¹⁰⁰

2.4.4 Sammenfatning

I lys av det gjennomgåtte rettskildematerialet er det vanskelig å finne en klar regel om når et norskstiftet selskap opphører å være alminnelig skattepliktig etter sktl § 2-2 (1), slik at foreligger skatteplikt eller fradragsrett etter sktl § 10-71.

På den ene siden legges det i Ot.prp.nr.16 (1991-1992) og juridisk teori avgjørende vekt på hvor selskapets faktiske ledelse finner sted, uavhengig om selskapet er stiftet etter norsk rett eller utenlandsk rett. Til støtte for denne oppfatningen kan det nevnes forarbeidenes innholdsmessige forståelse av ord og uttrykk ofte anses som en prinsipiell viktig rettskilde av Høyesterett.¹⁰¹ Utviklingen av kommunikasjonsteknologi og aksjelovens løse krav medfører imidlertid til at det til stadighet vil være vanskeligere å avgjøre hvor utøvelsen av selskapets faktiske ledelse finner sted.¹⁰² Fra hensynet til å hindre omgåelse av norsk gevinstbeskatning kan det derfor synes urimelig å legge ensidig vekt på hvor selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted. Tradisjonelt har dette imidlertid vært utgangspunktet.

På den andre siden konkluderer Finansdepartementet i Utv 1998 s. 848 FIN med at avgjørelsen vedrørende de norske selskapene må skje etter en helhetsvurdering. Legger

⁹⁸ Ot.prp.nr.1(2008-2009), Ot.prp.nr.1(2007-2008) pkt 20.2.

⁹⁹ Ole Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett, Oslo 2008, s. 996.

¹⁰⁰ F.eks.: Rt. 1998 s. 811.

¹⁰¹ Fredrik Zimmer mfl: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s.50.

¹⁰² Ole Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett, Oslo 2008, s. 988.

man Finansdepartementets syn til grunn som gjeldende rett, kan selskapet fortsatt anses som hjemmehørende i Norge til tross for at selskapets faktiske ledelse flyttes ut. Til støtte for Finansdepartementets standpunkt kan det nevnes at det tradisjonelle utgangspunktet, faktisk ledelse på styrenivå, heller ikke er noe vilkår som kan leses ut av ordlyden i sktl § 2-2.

I relasjon til de utenlandske selskaper samsvarer Finansdepartementet synspunkt med øvrig teori og praksis, jf. Rt. 2002 s.1144. Avgjørende er om selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. Finansdepartementets standpunkt medfører derfor at vilkåret i sktl § 2-2 skal praktiseres ulikt, avhengig av om selskapet er stiftet i Norge eller i utlandet. Bestemmelsens ordlyd og forarbeider, særlig Ot.prp.nr.16 (1991-1992), synes imidlertid ikke å gi støtte til en noen ulikartet vurdering på dette punkt.¹⁰³ Bakgrunnen for at skatteplikt for utenlandske selskaper har vært gjenstand for større oppmerksomhet, for eksempel i Ot.prp.nr.86 (1997-1998) kan kun være forankret i omgåelsesbetraktninger og fiskale hensyn.¹⁰⁴ For å unngå tap av skatteinntekter, har det vært viktigere å spesifisere hvilken tilknytning som kreves mellom et utenlandsk selskap og Norge. Behovet for retts teknisk enkle regler og hensynet til likebehandling taler imidlertid imot at begrepet ”hjemmehørende” tolkes forskjellig avhengig av om selskapet er norsk eller utenlandsk.

Hvilke faktorer som medfører at et aksjeselskap opphører å være alminnelig skattepliktig etter sktl § 2-2, synes å være usikkert. Den usikre rettstilstanden kan medføre at de nye reglene i sktl § 10-71 blir kompliserte å håndheve i praksis. Videre vil det være vanskelig for selskaper å forutberegne sin rettsstilling hvis de velger å flytte sentrale selskapsfunksjoner til utlandet. Dersom et selskap blir ansett for å ha mistet den nødvendige tilknytningen som sktl § 2-2 gir anvisning på, kan beskatning med hjemmel i sktl § 10-71 få store økonomiske konsekvenser for selskapets likviditet. Hensynet til

¹⁰³ Thor Leegaard: Skattemessig hjemsted for aksjeselskaper –utilstrekkelig lovgivning? Utv 2001 s. 928, s.935.

¹⁰⁴ Truls Storm-Nielsen: Hvor bor et aksjeselskap, Skatterett 1987, s. 6

forutberegelighet for skatteyder er i prinsippet et viktig hensyn i skatterettslig sammenheng.¹⁰⁵ I dette konkrete tilfellet taler hensynet for lovgivning som defineres det nærmere innholdet av begrepet ”hjemmehørende” i sktl § 2-2 (1) og igjen hva som skal til for at et selskap ikke lenger har den nødvendige tilknytningen til Norge.

2.5 Forholdet mellom vilkårene i skatteloven § 10-71

Det kan reises spørsmålstegn ved om det er noen reell forskjell på de to selvstendige vilkårene i sktl § 10-71. Etter mønsteravtalen art. 4 (3) skal det som nevnt legges avgjørende vekt på hvor selskapet ”place of effective management” er lokalisert. Begrepet synes i det vesentlige å samsvare med når et selskap er ”hjemmehørende” etter sktl § 2-2 (1). Det er imidlertid lagt til grunn at mønsteravtalens vurdering skal baseres på flere momenter enn hva som er relevant etter norsk intern rett.¹⁰⁶ Trolig legges det også etter norsk intern rett større vekt på hvor selskapets faktiske ledelse finner sted.¹⁰⁷ Dette medfører at vilkåret ”hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale” i sktl § 10-71 kan ha selvstendig betydning.

3 Nærmere om den selskapsrettslige adgangen til å flytte et aksjeselskap ut av Norge

3.1 Innledning

I Utv 1998 s 848 FIN la Finansdepartementet som nevnt til grunn at det i ”hjemmehørende” vurderingen, jf. sktl § 2-2, særlig skal vektlegges om et norsk aksjeselskap ”etter styreutflyttingen mv. fortsatt må anses for å være underlagt norsk aksjelovgivning.”¹⁰⁸

¹⁰⁵ Fredrik Zimmer: Lærebok i skatterett, Oslo 2005, s. 46.

¹⁰⁶ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 133, Arvid Aage Skaar mfl: Norsk skatteavtalerett, Oslo 2006, s. 122.

¹⁰⁷ Fredrik Zimmer: Exit taxes in Norway, World Tax Journal Vol. 1 2009, s. 17.

¹⁰⁸ Utv 1998 s. 848 FIN pkt 4.

Forutsatt at det er Finansdepartementets synspunkt som er gjeldende rett medfører dette at et selskap enten anses som norsk både i selskapsrettslig– og skatterettslig forstand, eller utenlandsk i begge.¹⁰⁹ Et sentralt spørsmål blir da hvilke faktorer som medfører at et selskap ikke lenger er underlagt norsk aksjelovgivning. I punkt 3.2 flg. behandles derfor den selskapsrettslige adgangen til å flytte hele eller deler av et AS ut av Norge. Et særlig spørsmål er om det er adgang til å trekke slutninger mellom de to regelsettene.

3.2 Hovedseteteorien og stiftelsesteorien

Den selskapsrettslige adgangen til å flytte hele eller deler av et selskap til utlandet referer seg tildels til den juridiske diskusjonen om Norge legger til grunn stiftelsesteorien eller hovedseteteorien.¹¹⁰ Stiftelsesteorien (inkorporasjonsteorien) går i korte trekk ut på at selskapet anses som et selskapssubjekt i det landet det er stiftet. Stiftelsesteorien medfører at et selskaps virksomhet hovedsakelig kan finne sted i et annet land, uten at dette endrer selskapets status som et selskapssubjekt i stiftelseslandet.¹¹¹ Hovedseteteorien (seteteorien) legger imidlertid avgjørende vekt på hvor selskapets hovedsete er lokalisert. Normalt forstås hovedsete som selskapets senter for den daglige ledelsen, men noen klar definisjon av begrepet fremgår ikke av aksjeloven.¹¹² I motsetning til stiftelsesteorien begrenser hovedseteteorien selskapets valgfrihet med hensyn til hvor det faktiske hovedsete kan lokaliseres.¹¹³

Som følge av EF-domstolens avgjørelser er stiftelsesteorien trolig gjeldende rett i innflyttingssituasjonene (utenlandsk selskap flytter sitt hovedsete til Norge).¹¹⁴ Norge må

¹⁰⁹ Fredrik Zimmer mfl: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s. 403.

¹¹⁰ Tore Bråthen: Hovedseteteorien eller stiftelsesteorien? Festskrift til Helge Johan Thue 2007, s. 198 flg.

¹¹¹ Mads Henry Andenæs: Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, Oslo 2006, s. 694.

¹¹² Mads Henry Andenæs: Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, Oslo 2006, s. 695.

¹¹³ Mads Henry Andenæs: Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, Oslo 2006, s. 695.

¹¹⁴ C-208/00 Überseering, Centros C-212/97.

derfor godta og anerkjenne europeiske selskaper som emigrerer hit.¹¹⁵ I disse tilfellene vil selskapet fortsatt være underlagt registreringslandets selskapslovgivning.¹¹⁶ Likevel hindrer ikke EØS-avtalen at norsk selskapslovgivning begrenser selskaper fra å flytte ut av Norge (uten forutgående oppløsning).¹¹⁷ Konsekvensen av at Norge legger til grunn hovedseteteorien vil være at to ulike teorier regulerer henholdsvis utflytting og innflytting. En slik praksis kan igjen skape uheldige virkninger og et uoversiktlig system.¹¹⁸ Flere land i Europa har derfor beveget seg mot stiftelsesteorien.¹¹⁹ I et internasjonalt samfunn har stiftelsesteorien enkelte fordeler. Blant annet kan selskapene være fleksible med hensyn til hvor virksomhetens administrasjon skal lokaliseres.¹²⁰ I norsk intern rett er det ikke avgjort hvilken teori som er gjeldende rett, men i nyere juridisk teori argumenteres det for anerkjennelse av stiftelsesteorien.¹²¹ Praksis fra Foretaksregisteret taler også for at det er stiftelsesteorien som er gjeldende rett.¹²²

I aksjeloven er det kun lovfestet enkelte bestemmelser som skal sikre at aksjeselskapene har en viss minimumstilknytning til riket. Det er antatt at disse utgjør en uttømmende fremstilling av hvilke krav et aksjeselskap må oppfylle.¹²³ Spørsmålet blir da hvilken tilknytning de ulike bestemmelsene i aksjeloven gir anvisning på.

¹¹⁵ Roland Mörsdorf: Utflytting av norske selskaper til Europa, Nordisk Tidsskrift for selskapsrett, 2009 nr 1/2, s. 33-34.

¹¹⁶ Magnus Aarbakke mfl: Aksjeloven og allmennaksjeloven, Oslo 2004, s. 68.

¹¹⁷ C-210/06 Cartesio, pkt 110, jf. kap. 5 nedenfor.

¹¹⁸ Roland Mörsdorf: Utflytting av norske selskaper til Europa, Nordisk Tidsskrift for selskapsrett 2009 nr. 1/2, s. 34.

¹¹⁹ Tore Bråthen: Selskapsrett, Oslo 2008, s. 38, Anne Cathrine Sundby: Det nye selskapsrettslige landskap, Lov og Rett 2005 s. 387 (s. 396).

¹²⁰ Anne Cathrine Sundby: Det nye selskapsrettslige landskap, Lov og Rett 2005 s. 387 (s. 396).

¹²¹ Geir Woxholth: Selskapsrett, Oslo 2007, s. 81, Tore Bråthen: Selskapsrett, Oslo 2008, s. 38-39, Roland Mörsdorf: Utflytting av norske selskaper til Europa, Nordisk Tidsskrift for Selskapsrett 2009 nr. 1/2, s. 34.

¹²² Tore Bråthen: Selskapsrett, Oslo 2008, s. 38.

¹²³ Mads Henry Andenæs: Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, Oslo 2006, s. 702.

3.3 Aksjeloven § 2-2

Aksjelovens kapittel 2 hjemler regler om stiftelse av aksjeselskaper. Herunder følger det av asl § 2-2 (1) nr. 2 at selskapets vedtekter skal angi ”den kommune i riket hvor selskapet skal ha sitt forretningskontor.”

Den nærmere forståelsen av begrepet ”forretningskontor” ble behandlet i Rt. 1991 s. 943. Saken omhandlet den internrettslige adgangen til å flytte selskapets hovedkontor vekk fra det vedtektsbestemte forretningskontoret.

Høyesterett fremhevet at hensynet til rasjonell drift av selskapet tilsa at styret og aksjonærflertallet burde ha frihet til å bestemme den nærmere lokaliseringen av hovedkontoret. Høyesterett la derfor til grunn at selskapets hovedkontor kunne flyttes til en annen kommune. Flyttingen av hovedkontoret forutsatte imidlertid at det vedtektsbestemte forretningskontoret ble bemannet til å ivareta aksjonærer, andre private interesser og offentlige myndigheter.

Spørsmålet blir så om asl § 2-2 (1) nr. 2 medfører at selskapet kun må ha et forretningskontor i Norge, eller om hovedkontoret også må være lokalisert her. Høyesterett tok i Rt. 1991 s. 943 ikke standpunkt til den selskapsrettslige adgang til å flytte hovedkontoret ut av landet. Likevel kan det utledes av dommen at det er et absolutt minimumsvilkår at selskapet opprettholder et forretningskontor som ivaretar de ovennevnte hensynene.¹²⁴ Det neste spørsmålet blir deretter om det eventuelt kan kreves noe mer enn kun et forretningskontor i Norge for å ivareta statusen som et norsk selskapssubjekt.

I juridisk teori er det omstridt om utflytting av hovedkontor, uten forutgående oppløsning, medfører at selskapet opphører å være norsk selskapssubjekt.¹²⁵ Enkelte forfattere har

¹²⁴ Lovavdelingens uttalelse 1997/11163 E TO/ØØ pkt 2.2.

¹²⁵ Mads Henry Andenæs: Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, Oslo 2006, s. 702.

hevdet at det ikke er noe selskapsrettslig grunnlag som hindrer et selskap fra å flytte hovedkontoret ut av Norge, dersom selskapet opprettholder et kontor i Norge hvor man kan betjene kreditorenes, aksjeeiernes og offentlige myndigheters henvendelser.¹²⁶

I eldre juridisk litteratur er imidlertid et slikt synspunkt avvist.¹²⁷ Lovavdelingen konkluderte også med at et norsk aksjeselskap må ha hovedkontoret i Norge.¹²⁸ I de tilfeller der selskapets funksjoner er spredt, la Lovavdelingen til grunn at det må foretas en konkret helhetsvurdering av selskapets tilknytning i den enkelte sak. Vurderingen skal tas med utgangspunkt i den alminnelige språklige forståelsen av begrepet hovedkontor. Herunder vil det være av betydning hvor styret avholder møter og hvor administrasjonen holder til. Dersom selskapets ledelse har en svak tilknytning til Norge, kan dette i enkelte tilfeller godtas dersom selskapet er tilknyttet til Norge på andre måter.¹²⁹

På den ene siden kan Lovavdelingens uttalelse kanskje tas til inntekt for at det er hovedseteteorien som er gjeldende rett i Norge.¹³⁰ Presumpsjonen om at hovedkontoret til et norsk AS må være i Norge er imidlertid forankret direkte i asl § 2-2 nr. 2. Lovavdelingen tok derfor ikke noe konkret standpunkt til om det er stiftelsesteorien eller hovedseteteorien som er gjeldende rett.¹³¹ Videre vil Lovavdelingens synspunkt medføre at det er to ulike teorier som gjelder ved henholdsvis inn- og utflytting.¹³²

¹²⁶ Eckhoff og Knudsen: Flytting av hovedadministrasjonen til et norsk allmennaksjeselskap eller aksjeselskap til utlandet, Festskrift til Finn Berg Jacobsen, s.150.

¹²⁷ Jan Skåre mfl: Lov om aksjeselskaper, Oslo 1988, s. 29.

¹²⁸ Tore Bråthen: Selskapsrett, Oslo 2008, s. 38, Lovavdelingens uttalelse 1997/11163 E TO/ØØ pkt 2.2.

¹²⁹ Lovavdelingens uttalelse 1997/11163 E TO/ØØ pkt 2.8.

¹³⁰ Tore Bråthen: Selskapsrett, Oslo 2008, s. 39.

¹³¹ Tore Bråthen: Selskapsrett, Oslo 2008, s. 38.

¹³² Roland Mörsdorf: Utflytting av norske selskaper til Europa, Nordisk Tidsskrift for selskapsret, 2009 nr 1/2, s. 34.

Lovavdelingen sondret videre mellom tilfeller der spørsmålet om tilknytning dukket opp på stiftelsestidspunktet og tilfeller der selskapet allerede er stiftet og registrert, men senere foretar en utflytting. Med hensyn til sistnevnte tilfelle uttalte Lovavdelingen

”... at forholdet først og fremst vil bli vurdert som et spørsmål om omgåelse av norsk aksjelov, og at det er mulig at det skal mer til for å konkludere med at selskapet ikke lenger er norsk, enn i den første situasjonen.”¹³³

Sammenlignet med Finansdepartementets uttalelse i Utv 1998 s. 848 FIN ga Lovavdelingen en noe mer nyansert vurdering av når et aksjeselskap anses som utflyttet. Noe klart svar på når et aksjeselskap ikke lenger er underlagt norsk aksjelovgivning er det imidlertid vanskelig å slutte ut fra Lovavdelingens uttalelse. Den rettskildemessige vekten av enkeltuttalelser fra Lovavdelingen er i seg selv også omstridt.¹³⁴

Med unntak av de krav som følger av asl § 5-9, § 6-11, § 6-19, løser aksjelovens øvrige regler heller ikke spørsmålet om hvilken tilknytning et selskap må ha til Norge. Uansett må det nok mer til enn en avholdelse av styremøter i utlandet for at selskapet skal anses utflyttet i selskapsrettslig sammenheng. Eventuelt og i hvilken grad man kan flytte hele eller deler av et norsk aksjeselskap, uten forutgående oppløsning, ut av Norge synes derfor å være et åpent spørsmål.

3.4 Konsekvens av ulovlig utflytting

Forutsatt at aksjeloven ikke tillater hel eller delvis utflytting av sentrale funksjoner i selskapet, er det heller ikke klart om brudd på aksjeloven medfører en plikt til likvidasjon, eller bare en plikt til å rette opp forholdet ved å flytte tilbake.¹³⁵

¹³³ Lovavdelingens uttalelse 1997/11163 E TO/ØØ pkt 2.8.

¹³⁴ Carl August Fleischer: Rettskilder og juridisk metode, Oslo 1998, s. 311.

¹³⁵ Lovavdelingens uttalelse 1997/11163 E TO/ØØ pkt 4.

Lovavdelingen synes å legge til grunn at begge alternativer kan godtas. Dersom spørsmålet kommer opp i forbindelse med en etterfølgende utflytting, antas det at det skal ”noe mer til før man vil konkludere med at man har å gjøre med et ulovlig forhold, idet det er nærliggende å vurdere dette ut fra omgåelsessynspunkter”.¹³⁶

3.5 Enkelte bemerkninger om forholdet mellom skatteretten og selskapsretten
I skatterettslige vurderinger vil man som oftest ta utgangspunkt i privatrettslige regler og begrepsforståelse.¹³⁷ I mangel av andre utgangspunkter kan det derfor argumenteres med at det er hensiktsmessig å se hen til om selskapet fortsatt er underlagt aksjeloven etter utflytting. Derimot er det ikke adgang til å trekke slutninger motsatt vei; fra den skatterettslige hjemstedsvurderingen til det selskapsrettslige lovvalgsspørsmålet.¹³⁸

Skatteretten er ansett for å være nærmere tilknyttet selskapsretten enn andre rettsområder, men det er også flere eksempler på at skatteretten har utviklet sin egen forståelse av privatrettslige begreper. Den skatterettslige forståelsen av begrepene gave, arv og felleseie er ikke nødvendigvis i overensstemmelse med den privatrettslige forståelsen.¹³⁹ I juridisk teori har man derfor vært av den oppfatning av at man ved rettsanvendelsen i skatteretten ikke er bundet av begrepets privatrettslige forståelse.¹⁴⁰

I ”hjemmehørende” vurderingen i sktl § 2-2 har selskapsrettslige regler tradisjonelt ikke tjent som mer enn et utgangspunkt.¹⁴¹ Her kan det henvises til de tilfeller der utenlandske

¹³⁶ Lovavdelingens uttalelse 1997/11163 E TO/ØØ pkt 4.

¹³⁷ Fredrik Zimmer: Arv og skatt, Oslo 1990, s. 45.

¹³⁸ Mads Henry Andenæs: Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, Oslo 2006, s. 703.

¹³⁹ Ole Gjems-Onstad: Norsk bedriftsskatterett, Oslo 2008, s. 71.

¹⁴⁰ Fredrik Zimmer: Arv og skatt, Oslo 1990, s. 48.

¹⁴¹ Truls Storm-Nielsen: Hvor bor et aksjeselskap, Skatterett 1987, s. 8.

selskaper har blitt ansett for å ha skattemessig hjemsted i Norge, til tross for at de ikke har vært underlagt norsk aksjelovgivning.¹⁴²

Den generelle adgangen til å trekke slutninger fra privatrettslig begrepsdannelse til skatteretten er analysert flere steder i juridisk litteratur. Blant annet har Hugo P. Matre behandlet forholdet mellom det privatrettslige og skatterettslige leasing begrepet.¹⁴³ Matre argumenterer for at selv om den skatterettslige bedømmelsen av leasing skal ta utgangspunkt i privatrettslige disposisjoner, må det også foretas en selvstendig skatterettslig vurdering.¹⁴⁴ Etter hans syn er dette særlig hensiktsmessig dersom det ikke foreligger noe klart privatrettslig begrep.

Et lignende synspunkt kan gjøres gjeldende i relasjon til oppgavens tema. Det er stor grad av usikkerhet knyttet til den selskapsrettslige adgangen til å flytte hele eller deler av selskapet ut av Norge, og eventuelt hvilken tilknytning aksjeloven krever for at et selskap fortsatt anses som et norsk selskapssubjekt etter utflyttingen, jf. punkt 3.3 ovenfor. Forutsatt at det er relevant å se hen til om selskapet fortsatt er underlagt aksjelovens regler etter utflytting, løser med andre ord ikke dette nødvendigvis problemet.¹⁴⁵ Zimmer har derfor beskrevet Finansdepartementets uttalelse i Utv 1998 s. 848 FIN som ”en koloss på leirføtter”.¹⁴⁶ Forfatteren har videre lagt til grunn at ”med usikkerhet knyttet til både den skatterettslige og selskapsrettslige vurderingen, synes det vanskelig å basere seg på et slikt sammenfall”.¹⁴⁷

¹⁴² Geir Petter Hole: Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper, Skatterett 2000, s. 26.

¹⁴³ Hugo P. Matre: Klassifikasjon av leasingkontrakter, Skatterett 1991 nr. 2, s. 267.

¹⁴⁴ Hugo P. Matre: Klassifikasjon av leasingkontrakter, Skatterett 1991 nr. 2, s. 267.

¹⁴⁵ Fredrik Zimmer: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s. 404.

¹⁴⁶ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 321.

¹⁴⁷ Fredrik Zimmer mfl: Bedrift, selskap og skatt, Oslo 2006, s. 404.

Hole anfører at det ikke kan utledes noen alminnelig regel om ”begrepssmitte” mellom skatteretten og selskapsretten.¹⁴⁸ Ut fra et selskapsrettslig synspunkt er det beskyttelse av aksjonærer, offentlige myndigheter og andre private interesser som står i fokus, mens det fra et skatterettslig synspunkt er viktig å hindre at skatteinnkrevningen blir illusorisk (fiskale hensyn).¹⁴⁹ Han henviser i den sammenheng til det materielle skatterettslige selskapsbegrepet. Begrepet betegner tilfeller der den skatterettslige behandlingen skjer uavhengig av om selskapet ikke har oppfylt eller overholdt formelle selskapsrettslige regler.¹⁵⁰

Videre trekker Hole frem Rt. 1999 s. 946 for å illustrere forskjellen mellom selskapsrettslig og skatterettslig selskapsidentitet. Spørsmålet i saken var hvorvidt morselskapets salg av 99 % av aksjene i et inaktivt datterselskap medførte at datterselskapet kunne anses som oppløst. Konsekvensen ville være at morselskapet ble ansvarlig for datterselskapets skatt, jf. sktl 1911 § 32. Høyesterett konkluderte med at datterselskapet måtte anses som oppløst i relasjon til skatteloven, selv om det ikke hadde skjedd en selskapsrettslig oppløsning.¹⁵¹ Bakgrunnen var at den konkrete regelen var en skatterettslig regel der det sentrale formålet var å hindre at skatteinnkrevingen ble illusorisk.¹⁵²

Reelle hensyn kan derfor tale for at det foretas en selvstendig skatterettslig vurdering av når et aksjeselskap ikke lenger anses som ”hjemmehørende” etter sktl § 2-2, uavhengig av om selskapet fortsatt er underlagt aksjeloven regler. Finansdepartementet har imidlertid inntatt

¹⁴⁸ Geir Petter Hole: Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper, Skatterett 2000, s. 25.

¹⁴⁹ Rt. 1991 s. 943 (s. 946).

¹⁵⁰ Truls Storm-Nielsen: Hvor bor et aksjeselskap? Skatterett 1987, s. 5, Geir Petter Hole: Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper, Skatterett 2000, s. 26.

¹⁵¹ Rt. 1999 s. 946 (s.956).

¹⁵² Rt. 1999 s. 946 (s.956).

det motsatte standpunkt og konkluderer med at kriteriene for de to temaer i praksis vil ”bli temmelig sammenfallende.”¹⁵³

Til slutt kan det settes spørsmålstegn om endringen av sktl § 10-71 medfører at man kan ta avstand fra de selskapsrettslige likvidasjonsbetraktningene som Utv 1998 s. 848 FIN bygger på. Ved en egen lovhjemmel kan opphørsbeskatning utledes direkte av denne, selv om det ikke foreligger en selskapsrettslig likvidasjonsplikt. Hvorvidt parallellen til selskapsretten fortsatt er gjeldende rett etter lovendringen, er det imidlertid ikke tilstrekkelig rettskildemessig grunnlag til å gi en klart konklusjon på.

4 Nærmere om skatteloven § 10-71

4.1 Generelt

For å kunne behandle forholdet mellom sktl § 10-71 og EØS-avtalen vil jeg i det følgende redegjøre nærmere for deler av det materielle innholdet i sktl § 10-71.

Dersom et selskap oppfyller vilkårene i sktl § 10-71, vil urealiserte gevinster på de ”eiendeler” og ”forpliktelser” selskapet eier bli beskattet etter sktl § 10-71.

Forpliktelser vil typisk være gjeld. I forarbeidene blir det antatt at alternativet særlig vil ha praktisk betydning for valutagevinster og tap på forpliktelser.¹⁵⁴ Begrepet eiendeler er vidt og omfatter alle immaterielle, fysiske og finansielle objekter som selskapet eier.¹⁵⁵

Skatteplikten og fradragsretten er imidlertid avhengig av at formuesgodene ville vært gjenstand for beskatning ved realisasjon i Norge etter de alminnelige reglene i skatteloven.

¹⁵³ Utv 1998 s. 848 pkt 4.

¹⁵⁴ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.4.4.

¹⁵⁵ Fredrik Zimmer: Internasjonal innteksskatterett, Oslo 2009, s. 323.

Dette medfører på den ene siden at eiendeler selskapet har i utlandet også omfattes av skatteplikten.¹⁵⁶

På den andre siden vil gevinst på aksjer mv. som er delvis unntatt skatteplikt etter fritaksmetoden i sktl § 2-38, ikke blir gjenstand for beskatning etter sktl § 10-71.¹⁵⁷

4.2 Utgangs- og inngangsverdi

Det er latent (urealiserte) gevinst eller tap på selskapets eiendeler og forpliktelser som er skattepliktig eller fradragsberettiget. Gevinsten eller tapet utgjør differansen mellom eiendelen eller forpliktelsens inngangsverdi (kostpris/kjøpesum) og utgangsverdien.¹⁵⁸

Utgangsverdien fastsettes til markedsverdi på tidspunktet for utflytting.¹⁵⁹ For enkelte eiendeler, for eksempel registrerte aksjer, vil fastsettelse av markedsverdi i utgangspunktet ikke by på større problemer. Verdifastsettelse kan forandre større problemer der markedsverdien er usikker, med den konsekvens at det er gjennomgående vanskeligere å anta en reell verdi. Det er da opp til ligningsmyndighetens skjønn å fastsette en hensiktsmessig verdi. I forarbeidene til sktl § 10-71 er problemet med hensyn til verdsettelsen ikke diskutert.¹⁶⁰ Ved siden av de ovennevnte praktiske problemene må det også antas at det vil medføre betydelig merarbeid for ligningsmyndighetene å verdiberegne selskapenes eiendeler og forpliktelser. Når utgangsverdien fastsettes til markedsverdien på tidspunktet for utflytting, er et spørsmål hvilken konsekvens det får for skattyter dersom eiendelen eller forpliktelsens gevinst har endret seg eller er bortfalt på tidspunktet for den

¹⁵⁶ Lignings ABC for 2009. Utland- utflytting av selskaper fra Norge, pkt 1.1 flg., nettversjon [sitert 8. august 2009].

¹⁵⁷ Lignings ABC for 2009. Utland- utflytting av selskaper fra Norge, pkt 1.1 flg., nettversjon [sitert 9. august 2009].

¹⁵⁸ Lignings ABC for 2009. Utland- utflytting av selskaper fra Norge, pkt 3 flg., nettversjon [sitert 18. august 2009].

¹⁵⁹ Jf. sktl § 10-71 tredje punktum.

¹⁶⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009).

reelle realisasjonen. Problemstillingen er særlig aktuell for eiendeler som er utsatt for raske markedsendringer, for eksempel finansgjenstander. I sktl § 10-80 er departementet gitt fullmakt til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i lovens kapittel 10. I motsetning til ved sktl § 10-70, er imidlertid denne retten ikke benyttet. Sktl § 10-70 hjemler skatteplikt på urealiserte aksjer ved utflytting fra Norge. I fsfin § 10-70-2 fremgår det at skattyter kan gis ”en forholdsmessig refusjon hvis eiendelenes faktiske realisasjonsverdi er lavere enn markedsverdien fastsatt etter sktl § 10-70 femte ledd.”¹⁶¹ Beskatning av selskapet etter sktl § 10-71 medfører at selskapet ikke kan kreve refusjon av hele eller deler av skattebeløpet, dersom det viser seg at markedsverdien er lavere enn antatt. Selskapet må derfor selv bære risikoen for markedsutviklingen etter utflytting.

Videre gir sktl § 10-71 heller ingen mulighet for fradrag på skatt betalt i utlandet på et senere tidspunkt. Legger tilflyttingslandet til grunn historisk kostpris som inngangsverdi, kan selskapet risikere at gevinsten på eiendelen eller forpliktelsen blir beskattet to ganger. På tilsvarende måte vil selskapet kunne kreve tapet fradratt to ganger.¹⁶²

Endelig er det ikke fastsatt noe terskelbeløp i sktl § 10-71, slik at enhver gevinst og tap blir gjenstand for beskatning og ethvert tap kan fradras. I motsetning til sktl § 10-70 åpner sktl § 10-71 heller ikke for utsettelse av skatteplikten til det skjer en reell realisasjon av eiendelen eller forpliktelsen.¹⁶³

4.3 Eiendeler tilknyttet fast driftssted i Norge

I enkelte tilfeller vil selskapet som opphører å være alminnelig skattepliktig til Norge, fortsatt drive virksomhet gjennom et fast driftssted her. I disse tilfellene kan

¹⁶¹ Forskrift av 19.november 1999 nr.1158: Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av sktl av 26. mars 1999 nr. 14, forkortet fsfin.

¹⁶² Fredrik Zimmer: Exit taxes in Norway, World Tax Journal, 2009 Vol.1, s.18.

¹⁶³ Fsfin § 10-70-1.

selskapsinntekter som har sin kilde i Norge, fortsatt skattlegges med hjemmel i kildeprinsippet i sktl § 2-3 bokstav a og b.

Sktl § 10-71 hjemler skatteplikt og/eller fradragsrett for eiendeler eller forpliktelser som beholdes i Norge etter utflyttingen. Dette medfører blant annet at gevinst og tap på fast eiendom i Norge og eiendeler tilknyttet fast driftssted, kan skattelegges eller fradragsføres på utflyttingspunktet.

På dette punkt synes sktl § 10-71 å gå lenger enn formålet bak reglene tilsier.¹⁶⁴ Som nevnt i punkt 1.7 ovenfor, er formålene og hensynene bak sktl § 10-71 å hindre omgåelse og skatteunndragelse av gevinster opparbeidet i Norge. Videre har regelen til hensikt å sikre det norske skattefundamentet.¹⁶⁵ Disse formålene ville vært ivaretatt ved en utsettelse av beskatningen av fast eiendom og eiendeler knyttet til fast driftsted. Bakgrunnen er at adgangen til å foreta gevinstbeskatning ved realisasjon fortsatt er i behold etter sktl § 2-3 (1) bokstav a-b, petroleumskatteoven § 2 og OECDs mønsteravtale art. 7, jf. art. 6 og 13 (2).¹⁶⁶ Særlig på dette punkt er det satt spørsmålsteget ved regelens holdbarhet i forhold til EØS-avtalen.¹⁶⁷ Problemstillingen blir drøftet i kapittel 5 nedenfor.

Selskaper som fortsatt har eiendeler i Norge etter utflytting, er henvist til å søke skattefritak i sktl § 11-22.¹⁶⁸ På nåværende tidspunkt foreligger ingen praksis som viser hvor kurant et slikt skattefritak er for selskaper som flytter ut av Norge. Ordlyden i sktl § 11-22 synes å legge vesentlige begrensninger på adgangen til å kreve slik fritak. Bl.a. er det et krav at utflyttingen er ledd i omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre

¹⁶⁴ Fredrik Zimmer: *Kommentar til Sktl § 10-71 I*: Norsk lovkommentar nettversjon. [Sisert 8.august 2009].

¹⁶⁵ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5 flg.

¹⁶⁶ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.11, Fredrik Zimmer: *Internasjonal innteksskatterett*, Oslo 2008, s. 323.

¹⁶⁷ Fredrik Zimmer: *Kommentar til Sktl § 10-71 I*: Norsk lovkommentar nettversjon. [Sisert 9. august 2009].

¹⁶⁸ Ot.prp.nr.1(2007-2008) pkt 20.3.

den mer rasjonell og effektiv, jf. § 11-22 (1). I den forbindelse er rent administrative eller finansielle fordeler ikke blitt ansett tilstrekkelig for at vilkåret er oppfylt.¹⁶⁹

I vurderingen av om det er grunnlag for å innrømme skattefritak og eventuelt på hvilke vilkår, skal det tas hensyn til om skattyter blir hjemmehørende i et lavskattland eller i et land innenfor EØS-området.¹⁷⁰ Forarbeidene gir imidlertid ikke noen nærmere anvisning på hvordan skattefritaksregelen skal praktiseres i de tilfeller der sktl § 10-71 kommer til anvendelse.

4.4 Tidfesting og innvinning

Inntekten eller tapet anses innvunnet og tidfestet til dagen før skatteplikten anses opphørt, jf. sktl § 10-71. Den spesielle tidfestingsregelen er i tråd med skattelovens systematikk også hjemlet i lovens kapittel 14, herunder særregler om tidfesting, jf. sktl § 14-26. Utflytting har da som konsekvens at det skjer en umiddelbar beskatning som om realisasjon hadde skjedd. Sktl § 10-71 og § 14-26 representerer derfor i prinsippet et unntak fra det alminnelige realisasjonsprinsippet, jf. sktl § 14-2.¹⁷¹

Bakgrunnen for at den skattepliktige gevinsten tidfestes til dagen før utflytting er at skattesubjektet da fortsatt anses som alminnelig skattepliktig i Norge, jf. sktl § 2-2 (1), og ikke skattemessig hjemmehørende i tilflyttingslandet etter skatteavtale.¹⁷²

Inntekter som er innvunnet, men ikke tidfestet, reguleres av sktl § 14-48 (1). Etter bestemmelsen skal gevinstene eller tapene skal inntekts- og utgiftsføres hvis selskapet ikke lenger er alminnelig skattepliktig etter sktl § 2-2 (1), jf. § 14-48 (3). Det er antatt at bestemmelsen supplerer reglene i sktl § 10-71, men den kommer ikke til anvendelse

¹⁶⁹ St.meld.nr.16(1997-98) pkt. 6.1.3.

¹⁷⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.11.

¹⁷¹ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.11.

¹⁷² Ot.prp.nr.1(2007-2008) pkt 20.3.

dersom selskapet etter opphør av alminnelig skatteplikt fortsatt har begrenset skatteplikt til Norge etter sktl § 2-3.¹⁷³

4.5 Forholdet mellom skatteloven § 9-14 og § 10-71

Ved endringen av sktl § 10-71 ble det også vedtatt en ny bestemmelse i sktl § 9-14.

Bestemmelsen medfører skatteplikt for gevinst og korresponderende fradragsrett for tap på eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde, såkalt uttaksbeskatning. I forarbeidene legges det til grunn at begrepet ”uttak” i sktl § 9-14 også rammer de situasjoner der det skjer en utflytting av selskapet i sin helhet.¹⁷⁴ Der selskapet ikke beholder eiendeler i Norge etter utflytting, kan derfor både sktl § 9-14 og § 10-71 komme til anvendelse.¹⁷⁵

Selv om skatteplikt her er hjemlet i to bestemmelser, er det sktl § 10-71 som skal benyttes dersom selskapet flyttes ut i sin helhet.¹⁷⁶ Oppfyller selskapet vilkårene i sktl § 10-71 er selskapet gjenstand for en strengere skattemessig behandling enn etter sktl § 9-14. Som nevnt i punkt 4.2 ovenfor, opererer ikke sktl § 10-71 med rett til å kreve fradrag for skatt betalt i utlandet, adgang til utsettelse av skatteavregning eller betaling.¹⁷⁷ For eiendeler i behold i Norge kan selskapet eventuelt oppnå lemping av skatteplikten gjennom skattefritak etter sktl § 11-22.

En slik strengere skattlegging av selskapet er imidlertid noe bemerkelsesverdig fordi det allerede er usikkert om uttaksreglene i sktl § 9-14 er i overensstemmelse med EØS-

¹⁷³ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.12.3

¹⁷⁴ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.2.1.

¹⁷⁵ . Per Helge Stoveland. *Kommentar til Sktl § 9-14 I*: Norsk lovkommentar nettversjon. [Sitert 11. august 2009].

¹⁷⁶ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.11.

¹⁷⁷ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.11.

avtalen.¹⁷⁸ Det kan også stilles spørsmålstegn ved behovet for en eksplisitt regel om utflyttingsskatt av selskaper som opphører å være alminnelig skattepliktig i Norge, da det er hjemmel til å foreta beskatning av selskapet etter uttaksregelen i sktl § 9-14.

5 Skatteloven § 10-71 og forholdet til EØS-avtalen

5.1 EØS-avtalen og norsk skatterett

Spørsmålet om det kan foretas en beskatning av selskaper som flytter ut av Norge, har som nevnt en side til EØS-avtalen. I det følgende vil det derfor bli redegjort for om sktl § 10-71 er i samsvar med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

EØS-avtalens hoveddel ble inkorporert som norsk lov ved EØS-loven av 1992 nr. 109 § 1. Avtalens hoveddel omfatter blant annet reglene i EF-traktaten omtalt som ”de fire friheter”. Med EF-traktaten menes Traktaten om opprettelse av det europeiske fellesskap, inngått i Roma 25. mars 1957.¹⁷⁹

Reglene om de fire friheter regulerer i hovedsak adgangen til fri bevegelse av varer, personer, tjenester og kapital. Reglene om fri bevegelse av personer omfatter også etableringsfrihet for selskaper, jf. EØS-avtalen art. 31, 34 og EF-traktaten art. 43, 48.

I utgangspunktet er norsk skattepolitikk ikke omfattet av EØS-avtalen.¹⁸⁰ Det har imidlertid skjedd en betydelig utvikling på området for direkte beskatning gjennom EF-domstolens dynamiske tolkning av de fire friheter.¹⁸¹

¹⁷⁸ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 329.

¹⁷⁹ Romatraktaten av 25. mars 1957.

¹⁸⁰ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 93.

Den første saken som omhandlet en medlemsstats regler om direkte beskatning, var *Avoir Fiscal*.¹⁸² Etter dette har det vært en rekke saker for EF-domstolen hvor medlemsstatenes skatteregler har blitt vurdert opp i mot de fire friheter. Fordi det i prinsippet ikke er noen forskjell mellom EF-traktaten og EØS-avtalen på dette punkt, er det lagt til grunn at domstolens tolkning også har betydning for EØS-avtalen.¹⁸³ Dette ble slått fast av EFTA-domstolen i E-1/04 *Fokus Bank*. Domstolen konkluderte med at EØS-statene må utøve sin kompetanse innenfor EØS-avtalens rettslige rammer.¹⁸⁴ Norske internrettslige skatteregler som medfører en mindre gunstig behandling i grenseoverskridende situasjoner enn den samme behandlingen internt, kan med andre ord være i strid med EØS-avtalens fire friheter.¹⁸⁵ De fire friheter virker derfor indirekte som en skranke for norsk skattelovgivning.

Er norske regler i strid med forpliktelsen etter EØS-avtalen, må norske regler vike på bakgrunn av bestemmelsen om forrang i EØS-loven § 2.

I det følgende vil det derfor bli redegjort for om sktl § 10-71 er å anse som en hindring i etableringsfriheten, jf. EØS-avtalen art. 31 og art. 34. Hvis dette er tilfellet, blir det videre spørsmål om sktl § 10-71 likevel kan opprettholdes, fordi den kan begrunnes i tvingende allmenne hensyn.

¹⁸¹ Til tross for at samarbeidsområdet innenfor EU ble ytterligere utvidet i Traktaten om den europeiske union 17. februar 1992, har EF-domstolen beholdt navnet fordi den forstst har sin hovedsakelige kompetanse innenfor EF-traktatens virkeområde.

¹⁸² C-270/83 Kommisjonen v. Frankrike.

¹⁸³ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 94.

¹⁸⁴ E-1/04 Fokus Bank, pkt 20.

¹⁸⁵ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2009, s. 96 flg.

Den 21. mai 2008 ble sktl § 10-71 klaget inn for ESA.¹⁸⁶ Klagen var imidlertid begrenset til utflyttingskatt på SE-/SCE-selskapene og er fortsatt under behandling.¹⁸⁷

5.2 Finansdepartementets vurdering

Finansdepartementet la ved vedtagelsen og endringen av sktl § 10-71 til grunn at en utflyttingsskatt ikke er i strid med EØS-avtalen. Begrunnelsen for dette synes å være todelt.

Ved vedtagelsen av sktl § 10-71 i 2007 antok Finansdepartementet at bestemmelsen i all hovedsak stemmer overens med fusjonsskattedirektivet og derfor ikke er i strid med fellesskapsretten.¹⁸⁸ Direktivets art. 4 (1) hjemler et forbud mot umiddelbar beskatning av eiendeler som fortsatt er tilknyttet fast driftssted når et selskap flytter ut av landet. Til departementets synspunkt kan det derfor knyttes to bemerkninger. For det første rammer sktl § 10-71 som nevnt i punkt 4.3 ovenfor også eiendeler som fortsatt er tilknyttet fast driftssted, såfremt det ikke blir gitt skattefritak etter sktl § 11-22. Det foreligger med andre ord ikke noen slik overensstemmelse som det Finansdepartementet legger til grunn. For det andre kan det reises spørsmål om direktivet kan tolkes antitetisk, slik at eiendeler uten tilknytning til fast driftssted fritt kan beskattes.¹⁸⁹

I Ot.prp.nr.1 (2008-2009) blir det uten videre lagt til grunn at sktl § 10-71 ikke kan anses å være i strid med etableringsretten.¹⁹⁰ Dette synes å bygge på en forutsetning om at innføringen av SE-/SCE-selskaper medfører at man ikke har det samme behovet for å kunne flytte aksjeselskaper og lignede selskapstyper ut av Norge.¹⁹¹

¹⁸⁶ EFTA Surveillance Authority.

¹⁸⁷ Brev fra ESA til Finansdepartementet av 18. juli 2008.

¹⁸⁸ Rådskdirektiv 90/434/EEC.

¹⁸⁹ Rådskdirektiv 90/434/EEC, Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett, Oslo 2008, s. 281.

¹⁹⁰ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.13.2.

¹⁹¹ Rådskdirektiv 90/434, Ot.prp.nr.1 (2007-2008) pkt 20.3.

Forutsatt at sktl § 10-71 skulle anses som en restriksjon i etableringsretten, legger Finansdepartementet til grunn at bestemmelsen kan rettferdiggjøres ut i fra tvingende allmenne hensyn. Finansdepartementet påberoper seg hensynet til å sikre gjennomføringen av norsk beskatningsrett til inntekter opparbeidet i Norge, og hensynet til å hindre omgåelse av norske skatteregler.¹⁹² Videre legges det til grunn at formålet ikke kan oppnås på en annen måte og reglene heller ikke går lengre enn det formålet skulle tilsi.¹⁹³

5.3 Innebærer en utflytting av selskapet en utøvelse av etableringsfriheten?

5.3.1 Innledning

Reglene som utgjør etableringsfriheten, har som formål å sikre fysiske og juridiske personers adgang til fri etablering innefor medlemsstatenes jurisdiksjon.¹⁹⁴ Ordlyden i EØS-avtalens art. 31 er som følger:

”I samsvar med bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat på en annen av disse staters territorium. Dette skal gjelde også adgangen til å opprette agenturer, filialer eller datterselskaper for så vidt angår borgere fra en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg på en av disse staters territorium.”

I prinsippet setter art. 31 etter sin ordlyd kun begrensninger i vertsstatens adgang til å hindre etablering. Det er imidlertid innfortolket et forbud i art. 31 mot at selskapets opprinnelsesstat hindrer etablering av selskapet i et annet land.¹⁹⁵

Selskapers rett til etablering er likestilt med fysiske personers, jf. EØS-avtalen art. 34. Men dette forutsetter at selskapet er opprettet i samsvar med lovgivningen i en av

¹⁹² Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.13.2.

¹⁹³ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.13.2.

¹⁹⁴ Fredrik Sejersted mfl: EØS-rett, Oslo 2003, s. 377.

¹⁹⁵ Jf. bl.a. C-81/87 Daily Mail.

medlemsstatene, og som har sitt vedtektsbestemte sete, sin hovedadministrasjon eller sitt hovedforetak innen avtalepartenes territorium. Videre må selskapet utøve ervervsmessig virksomhet, jf. EØS-avtalen art. 34 (2).

Etableringsfriheten medfører en rett til å stifte selskaper (primæretablering) og en rett til å opprette filial og datterselskap (sekundæretablering).¹⁹⁶ I relasjon til oppgavens tema blir spørsmålet om etableringsfriheten medfører at man har rett til å flytte en eksisterende primæretablering til et annet medlemsland (uten forutgående likvidasjon).

Dette spørsmålet ble først behandlet i *Daily Mail*.¹⁹⁷ Saken omhandlet det britiske selskapet Daily Mail og General Trust Plc. Aksjeselskapet ville flytte sitt skattemessige hjemsted fra England til Nederland. Engelsk rett bygger på inkorparasjonsprinsippet, jf. punkt 3.2 ovenfor.

Utflytting av Daily Mails hovedsete forutsatte at selskapet søkte forhåndsgodkjennelse fra de britiske skattemyndighetene. På utflyttingstidspunktet hadde selskapet betydelige urealiserte gevinster i form av aksjer. Etter nederlandsk rett ville aksjene settes til en inngangsverdi lik aksjenes nåværende verdi, slik at det kun var gevinsten mellom innflytting og realisasjon som ville være gjenstand for beskatning.¹⁹⁸ Utflyttingen medførte med andre ord en betydelig kostnadsbesparelse for selskapet i form av mindre gevinstbeskatning.¹⁹⁹

Etter utflytting var det klart at aksjegevinstene ikke ville være gjenstand for beskatning i England. Selskapet fikk derfor avslag på sin søknad om flytting av skattemessig hjemsted.

¹⁹⁶ Fredrik Sejersted: EØS-rett, Oslo 2003, s. 392.

¹⁹⁷ C-81/87 Daily Mail.

¹⁹⁸ Andreas Bullen: EU, EØS og skatt, Oslo 2005, s. 258.

¹⁹⁹ Andreas Bullen: EU, EØS og skatt, Oslo 2005, s. 258.

De britiske myndighetene satte som betingelse at dersom selskapet skulle få flytte, måtte noen av selskapets gevinster realiseres før utflyttingen fant sted.

Spørsmålet som ble forelagt EF-domstolen, var om etableringsfriheten i EF-traktaten art. 58 (nå art. 48) medførte at selskaper kan flytte sitt skatterettslige hjemsted, uten at stiftelseslandet hindret eller satte betingelser for utflytting.

Domstolen slo først fast at de britiske reglene ikke begrenset selskapets adgang til å foreta sekundæretableringer i et annet medlemsland.²⁰⁰ Spørsmålet ble da hvorvidt etableringsfriheten omfattet retten til å flytte selskapets primæretablering ut av landet. Domstolen svarte benektende på dette med den begrunnelse at

”.. selskaper i modsætning til fysiske personer er enheder oprettet i henhold til en retsorden, og paa fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin en national retsorden. De eksisterer kun i kraft af de forskellige nationale lovgivninger, som er bestemmende for deres stiftelse og funktion.”²⁰¹

EF-domstolen la med andre ord til grunn at et selskap, til forskjell fra en fysisk person, kun eksisterer i kraft av den nasjonale lovgivning de er stiftet under. Begrunnelsen for dette var at lovgivningen i medlemslandene i svært ulik grad tillot selskaper stiftet under nasjonal rett å flytte til et annet medlemsland uten og samtidig opphøre som et selskapssubjekt i stiftelseslandet. Denne ulikheten hadde EF-traktaten derfor tatt høyde for i art. 48.

Domstolen henviste videre til EF-traktatens art. 220 (nå art. 293), som hjemler en generell adgang for medlemslandene til å inngå i forhandlinger om den selskapsrettslige adgangen til å flytte ut av stiftelseslandet.²⁰² Denne hjemmelen var imidlertid ikke benyttet.

Domstolen sluttet derfor at spørsmålet om et selskap hadde adgang til å flytte, uten at stiftelseslandet hindret dette eller satte betingelser, ikke ble løst av etableringsretten. Slike

²⁰⁰ C-81/87 Daily Mail, pkt 18.

²⁰¹ C-81/87 Daily Mail, pkt 19.

²⁰² Innenfor fellesskapsområdet har det vært arbeidet med et 14. selskapsdirektiv, jf. IP/04//270. Direktivet er pr. dags dato ikke vedtatt.

spørsmål måtte løses i form av traktater og sekundærlovgivninger mellom medlemsstatene.²⁰³

I etterkant av *Daily Mail* ble domstolens resonnement kritisert.²⁰⁴ Bakgrunnen for dette er for det første at verken engelsk eller nederlandsk rett krevde at selskapet ble oppløst ved henholdsvis inn- og utflytting. Selv om spørsmålet ikke var løst gjennom traktater mellom medlemslandene, kan det derfor argumenteres med at den manglende koordineringen av medlemsstatenes lovgivning ikke var tilstede i den aktuelle saken. Selv om spørsmålet ikke var løst ved felleskapslovgivning, var verken nederlandsk eller britisk rett til hinder for at selskapet flyttet uten å miste sin status som et engelsk selskapssubjekt.

EF-domstolen opprettholdt imidlertid sitt standpunkt i *Cartesio*.²⁰⁵ Saken dreide seg i grove trekk om et kommandittselskap som var stiftet i Ungarn og som ville flytte sitt faktiske hovedsete ut av stiftelseslandet og til Italia, men samtidig bevare sin juridiske selskapsidentitet i Ungarn. Ungarske regler tillot ikke at selskapet etter utflytting av hovedkontor fortsatt var et rettssubjekt i stiftelseslandet. Ved utflytting krevdes det derfor at selskapet ble oppløst. Ungarn følger med andre ord hovedseteteorien.²⁰⁶ Et av spørsmålene som var forelagt EF-domstolen, var om de ungarske reglene var i strid med EF-traktaten art. 43 og art. 48 (tilsvarende EØS-avtalen art. 31 og art. 34) om etableringsfriheten.²⁰⁷

Domstolen slo først fast sitt utgangspunkt i *Daily Mail*. Fordi medlemslandene stiller ulike krav til hvilken tilknytning som kreves mellom et selskap og stiftelseslandet, og dette er tatt

²⁰³ C-81/87 *Daily Mail*, pkt 25.

²⁰⁴ Andreas Bullen: EU, EØS og skatt, Oslo 2005, s. 258.

²⁰⁵ C-210/06 *Cartesio*.

²⁰⁶ Karsten Engsvig Sørensen: *Cartesio*-dommen - Et skritt frem og to tilbake i sagaen om selskabers muligheter for fri bevegelse, Nordisk Tidsskrift for Selskabsret, 2009 nr 1/2. s. 19.

²⁰⁷ C-210/06 *Cartesio*, pkt 99.

høyde for i EF-traktaten art. 48, er ikke spørsmålet om selskapers adgang til utflytting av stiftelseslandet løst av etableringsretten.²⁰⁸

Domstolen konkluderte videre med at det, i likhet med statsborgerskap, er opp til den enkelte medlemsstat å fastsette hvilken tilknytning et selskap må til stiftelseslandet på stiftelsestidspunktet. Videre kan statene selv fastsette hvilken tilknytning som kreves på et senere tidspunkt. Ut i fra dette la domstolen til grunn at denne retten omfatter

” ... muligheten for medlemsstaten for ikke at tillade et selskab, der henhører under dens nationale lovgivning, at bevare denne egenskab, når det agter at etablere sig i en anden medlemsstat ved at flytte sit hjemsted til sidstnævntes område og derved bryde den tilknytning, som kræves i henhold til stiftelsesmedlemsstatens nationale ret.”²⁰⁹

På bakgrunn av domstolens konklusjon er det fortsatt opp til medlemsstatene å definere hvilken tilknytning som kreves mellom stiftelseslandet og selskapet på stiftelsestidspunktet og på ethvert senere tidspunkt. Norge kan derfor hindre at et aksjeselskap flytter sitt hovedsete ut av Norge uten at dette er i strid med EU-retten.²¹⁰

I et obiter dictum gjorde imidlertid domstolen en sontring mellom det ovennevnte tilfellet, der et selskap ved utflytting fortsatt ønsker å være underlagt stiftelseslandets rett, og det tilfellet der selskapet flytter ut, med endring av hvilket lands rett som kommer til anvendelse.²¹¹ I relasjon til sistnevnte tilfelle uttalte domstolen at medlemslandenes rett til å hindre utflytting uten oppløsning, ikke

” ... innebærer nogen form for immunitet for den nasjonale lovgivning om stiftelse og oppløsning af selskaber i forhold til EF-traktatens regler om etableringsfrihed, navnlig

²⁰⁸ C-210/06 Cartesio, pkt 105.

²⁰⁹ C-210/06 Cartesio, pkt 110.

²¹⁰ Roland Mörsdorf: Utflytting av norske selskaper til Europa, Nordisk Tidsskrift for selskapsret, 2009 nr 1/2, s. 33-34.

²¹¹ C-210/06 Cartesio, pkt 111.

ikke begrunne, at stiftelsesmedlemsstaten ved at foreskrive oppløsning og likvidation af dette selskab forhindrer dette i at blive omdannet til et selskab efter den anden medlemsstats nationale lovgivning, for så vidt som dette er tilladt efter denne lovgivningen.”²¹²

Der et selskap flytter ut og samtidig oppløses og omdannes til en selskapsform som reguleres av tilflytningslandets rett (nasjonalitets skifte), kan nasjonale regler som hindrer dette være i strid med EF-traktaten art. 43.²¹³ Medlemsstatene kan med andre ord ikke hindre at nasjonale selskaper skifter nasjonalitet.²¹⁴ Dette fremgår videre av dommens premiss 113 hvor det ble uttalt at:

”En sådan hindring for en faktisk omdannelse af et sådant selskab uden forudgående opløsning og likvidation til et selskab efter national lovgivning i den medlemsstat, hvortil selskabet ønsker at flytte, udgør en begrænsning af etableringsfriheden for det berørte selskab, som, medmindre den er begrundet i et tvingende alment hensyn, er forbudt i medfør af artikel 43 EF.”²¹⁵

Det synes noe usikkert hva man kan utlede fra domstolens resonnement på dette punkt. Jeg vil derfor knytte enkelte kommentarer til dommen under punkt 5.3.2 nedenfor.

EF-domstolen har også behandlet medlemsstatenes adgang til å beskatte fysiske personer ved utflytting av medlemsstaten. En av disse sakene er *Lasteyrie*.²¹⁶

Saken omhandlet i korte trekk en fransk person som flyttet fra Frankrike til Belgia. På utflyttingstidspunktet hadde han urealiserte aksjeinvesteringer. De franske exit-skattereglene medførte at aksjegevinstene ble beskattet ved utflytting, selv om realisasjon

²¹² C-210/06 Cartesio, pkt 112.

²¹³ C-210/06 Cartesio, pkt 113, Roland Mörsdorf: Utflytting av norske selskaper til Europa, Nordisk Tidsskrift for selskapsret, 2009 nr 1/2, s. 29-30.

²¹⁴ Karsten Ensvig Sørensen: Cartesio-dommen – et skritt frem og to tilbake i sagaen om selskabers muligheter for fri bevegelighet, Nordisk Tidsskrift for selskapsret nr. 1/2 2009, s. 26.

²¹⁵ C-210/06 Cartesio, pkt 113.

²¹⁶ C- 9/02 Lasteyrie.

ikke hadde funnet sted. I henhold til reglene ble han derfor beskattet for differansen mellom markedsverdien og kostprisen på aksjene. I normaltilfellene ville skatteplikten ikke vært utløst før investeringene var realisert. Selv om de franske reglene ikke forbød borgere fra å utøve etableringsfriheten, konkluderte EF-domstolen med at de var i strid med EF-traktaten art. 43 fordi de var egnet til å

” ... hindre udøvelsen af denne ret, idet den i det mindste har den virkning, at skattepligtige, der ønsker at slå sig ned i en anden medlemsstat, kan afholde sig herfra.”²¹⁷

Etter fransk rett kunne man få henstand (utsettelse) med innbetalingen av det forfalte skattekravet. Utsettelsen ble imidlertid ikke gitt automatisk og var underlagt visse betingelser, blant annet var det en forutsetning at skattyter stilte sikkerhet for kravet.²¹⁸ Etter domstolens synspunkt hadde adgangen til utsettelse derfor ingen innvirkning på reglens restriktive karakter. Domstolen anslo videre at en slik sikkerhet i seg selv har en restriktiv virkning fordi den fratar skattyteren adgangen til å råde over det sikkerhetsstilte formuesgode.²¹⁹

Domstolens uttalelser i *Lasteyrie* ga i ettertid opphav til et lignende synspunkt på adgangen til å foreta en umiddelbar beskatning av selskaper.²²⁰ EU-kommisjonen kom i 2006 i et brev til Rådet, Det europeiske parlament og Den europeiske økonomiske og sosiale komité, med en meddelelse som går langt i å trekke slutninger fra EF-domstolens synspunkter i *Lasteyrie* til spørsmålet om medlemslandene adgang til å beskatte selskaper.²²¹ Under Implications of de Lasteyrie for companies punkt 3.1 la Kommisjonen til grunn at:

²¹⁷ C- 9/02 Lasteyrie, pkt 45.

²¹⁸ C- 9/02 Lasteyrie, pkt 47.

²¹⁹ C- 9/02 Lasteyrie, pkt 47

²²⁰ C- 9/02 Lasteyrie.

²²¹ COM (2006/825) pkt 2.1.

” The Commission is of that opinion that the interpretation of the freedom of establishment given by the ECJ in *de Lasteyrie* in respect of exit tax rules on individuals also has direct implications for MSs’ exit tax rules on companies”²²²

I *Lasteyrie* anvendte domstolen det generelle begrepet “taxpayer” isteden for “taxation of individuals”.²²³ Kommisjonen var derfor av den oppfatning at synspunktene i *Lasteyrie* hadde overføringsverdi til spørsmålet om medlemslandene kan beskatte selskapenes urealiserte gevinster. Selve beskatningsadgangen ble ikke bestridt. Kommisjonen mente imidlertid at det ikke fantes noen begrunnelse for at denne skulle gjennomføres umiddelbart og ikke først når det fant sted en realisasjon av eiendelene.²²⁴

Etter uttalelsen i 2006 har Kommisjonen rettet oppmerksomheten mot medlemslandenes praksis vedrørende exit-beskatning av selskaper. Den 28. februar og 7. november 2008 kom Kommisjonen med en grunnlagt uttalelse til henholdsvis Sverige, Spania og Portugal hvor medlemslandene ble bedt om å endre sine regler om exit-skatt på selskaper. Kommisjonens vurdering var basert på deres egen uttalelse i 2006 og EF-domstolens vurdering i *Lasteyrie*.

Etter spansk rett blir et selskap pålagt skatteplikt på deres urealiserte kapitalgevinster blant annet når selskapet ”transfers its residence to another member state”.²²⁵ I Portugal utløses også en exit-skatt når selskapet flytter ”seat or place of effective management”.²²⁶ Gjenstand for beskatning er etter de spanske og portugisiske reglene urealiserte gevinster på selskapets eiendeler.

Reglene om beskatning ved opphør av skatteplikt i Sverige er hjemlet i den svenske inkomstskattelagen 1229/1999, jf. kapittel 22 § 5. Etter bestemmelsen regnes det som uttak

²²² COM(2006/825) pkt 3.1.

²²³ COM(2006/825) pkt 3.1, fotnote 9.

²²⁴ COM(2006/825) pkt 3.1.

²²⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bypolicy/index_en.htm.

²²⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bypolicy/index_en.htm.

dersom ”inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre å ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal”, jf. § 5 (5). Dette er tilfelle dersom et svensk aktiebolag flytter selskapets virkelige ledelse til utlandet, og selskapet anses som hjemmehørende i tilflyttningslandet på bakgrunn av skatteavtale.²²⁷ Beskatningen gjennomføres ved at ”tilgangen eller tjensten” verdsettes til markedsverdi, jf. kap. 22 § 7 i inkomstskattelagen.

Den svenske regjeringen besvarte henvendelsen fra Kommisjonen den 29. april 2008.²²⁸ Innledningsvis la regjeringen til grunn at domstolens praksis vedrørende fysiske personer ikke kunne gjøres gjeldende ovenfor selskaper. I motsetning til fysiske personer ble det påpekt at juridiske personer kan oppløses og omdannes til flere selskaper. Ved siden av merarbeid for ligningsmyndighetene ble det argumentert for at det vil kreves et omfattende system for utveksling av informasjon, dersom beskatningen ikke kunne foretas umiddelbart før utflyttingen. Endelig understreket regjeringen det faktum at en uttalelse fra Kommisjonen, som ikke har resultert i konkret lovgivning, ikke er nok til å slå fast at medlemslandenes interne rett er i strid med fellesskapsretten. Kommisjonen avviste regjeringens argumenter med at disse i seg selv ikke kunne påvirke anvendelsen av *Lasteyrie*-dommen. Etter Kommisjonens vurdering ble begrensningen av etableringsretten i *Lasteyrie* definert på en slik måte at den både omfatter juridiske og fysiske personer. Restriksjonen lå derfor i det faktum at de svenske reglene påla skatteplikt på selskapets urealiserte gevinster dersom selskapet flyttet ut av Sverige, mens dette ikke var tilfelle dersom selskapet kun flyttet innad Sverige.²²⁹ Til støtte for sitt argument ble det trukket frem Generaladvokat Maduros uttalelser i forkant av *Cartesio*.²³⁰ EF-domstolen delte imidlertid ikke Generaladvokatens synspunkter i *Cartesio*.

²²⁷ Brev fra Kommisjonen til Sveriges Finansdepartementet av 28. februar 2008, s. 3, KOM:s ref. SG-Greffe (2008) D/2000874, sak nr 200/2372.

²²⁸ Brev fra Sveriges Finansdepartement av 28. april 2008, sak nr 200/2372.

²²⁹ Brev fra Kommisjonen til Sveriges Finansdepartement 28. februar 2008, s. 3, saksnummer 200/2372.

²³⁰ C-210/06 Generaladvokat Maduros forhåndsuttalelse, dok.nr 62006C0210 - 606C0210.

Den svenske Rådgiveringsretten kom den 24. april 2008 (sak 6639-06/Malta fallet) til at de omtalte reglene var i strid med EF-traktaten fordi den var uproposjonal hard. Saken var en påklaget forhåndsavgjørelse avgitt av den svenske Skatterättsnämnden. De omtalte svenske reglene er varslet endret innen 1. januar 2010.²³¹

5.3.2 Sammenfatning

På bakgrunn av det gjennomgåtte rettskildematerialet vil jeg i det følgende knytte enkelte bemerkninger til rettstilstanden.

Det selskapsrettslige utgangspunktet etter *Cartesio* er klart. Det er opp til det enkelte medlemsland å fastsette den tilknytning som kreves på stiftelsestidspunktet og på ethvert senere tidspunkt.²³²

Spørsmålet blir så om *Cartesio* har konsekvenser for medlemslandenes adgang til å beskatte selskapet ved utflytting.

I teorien er den skatterettslige betydningen av *Cartesio* omstridt. Roland Mörsdorf har hevdet at ”selv om EF-domstolens dom i *Cartesio*-saken gjaldt selskapsrett og ikke skatterett, kan dommen likevel tas til inntekt for at departementets forståelse [jf. punkt 5.2 ovenfor] har vært korrekt”.²³³

Et slikt synspunkt er imidlertid ikke opplagt. For det første omhandlet *Cartesio* ikke utflytting av skattemessig hjemsted i seg selv, men den selskapsrettslige adgangen til å flytte ut, uten å miste den rettslige statusen som selskap i stiftelseslandet. I *Cartesio* ble spørsmålet om exit-skatt ikke direkte berørt. Det kan derfor hevdes at dommen ikke kan tas

²³¹ Brev fra Regeringskansliet til Kommisjonen av 18. november 2008, saksnummer 2007/2372.

²³² C-210/06 *Cartesio* pkt 110.

²³³ Roland Mörsdorf: *Cartesio*-dommen, stopper flytting over landegrenser, Revisjon og regnskap nr. 3, 2009, min tilføyelse.

til inntekt for at en medlemsstat fritt kan oppstille skatterettslige skranker ved emigrasjonen, selv om de kan kreve selskapet oppløst.²³⁴

Videre er det argumentert for at *Cartesio* bare tillater stater til å ha slike selskapsrettslige regler, men ikke krever at medlemslandene innfører dem. Dersom et medlemsland ikke krever at selskapet oppløses, er det hevdet at *Cartesio* ikke støtter medlemslandenes rett til å kreve exit-skatt.²³⁵ I norsk rett er det som tidligere nevnt usikkert hvorvidt det kreves at et aksjeselskap oppløses ved utflytting fra Norge, jf. punkt 3.2 flg.

Mörsdorf synes heller ikke å ha vektlagt modifikasjonen som ble gjort i *Cartesio* premiss 112. I premiss 112-113 la domstolen som nevnt til grunn at et selskap som flytter ut, og samtidig omdannes til en selskapsform som reguleres av tilflyttingslandets rett, er en utøvelse av etableringsfriheten som faller inn under EØS-avtalen art. 31 og 34.

Opprinnelsesstaten kan i disse tilfellene ikke ha nasjonale regler som forhindrer utflytting og omdannelse. Fordi *Cartesio* ikke dreide seg om omdannelse er det noe uklart hvordan man skal tolke domstolens resonnement på dette punkt.²³⁶ Det imidlertid klart at sktl § 10-71 også vil komme til anvendelse i omdannelsestilfellene som domstolen referer til.²³⁷

Overført til oppgavens tema kan uttalelsen derfor innebære at når et norsk aksjeselskap flytter ut og samtidig oppløses og omdannes, anses dette som en utøvelse av etableringsretten hvor for eksempel en umiddelbar skatteplikt, er en restriksjon i etableringsfriheten.

²³⁴ Fredrik Zimmer: Exit taxes in Norway, World Tax Journal, 2009 Vol. 1, s. 22.

²³⁵ Fredrik Zimmer: Exit taxes in Norway, World Tax Journal, 2009 Vol. 1, s. 22.

²³⁶ Karsten Engsig Sørensen: Cartesio-dommen – et skritt frem og to tilbake i sagaen om selskabers muligheter for fri bevægelighed, Nordisk Tidsskrift for Selskabsret nr. 1/2 2009, s. 24, Roland Mörsdorf: Utflytting av norske selskaper til Europa, Nordisk Tidsskrift for Selskabsret nr. 1/2 2009, s. 30.

²³⁷ Fredrik Zimmer: Exit taxes in Norway, World Tax Journal, 2009 Vol. 1, s. 22.

Videre kan det argumenteres med at det sktl § 10-71 har enkelte likhetstrekk med den svenske bestemmelsen. Finansdepartementet synes imidlertid ikke å ha vektlagt dette i Ot.prp.nr.1 (2008-2009). Kommisjonen har langt på vei lagt til grunn at exit-beskatning av selskaper vil være i strid med etableringsfriheten, men uttalelsene er avsagt før *Cartesio*. Det er derfor vanskelig å slutte hvilken rettskildemessige vekt den har på nåværende tidspunkt. Det er bl.a. høyst usikkert om en domsslutning om fysiske personer er direkte anvendbar i spørsmålet om exit-beskatning av selskaper. Den europeiske økonomiske og sosiale komité bestred dette.²³⁸ Komiteen la til grunn at det vil medføre for store krav til informasjonsutveksling dersom man ikke kan beskatte selskapet urealiserte gevinster på utflyttingstidspunktet. Bakgrunnen for dette synes å være at et selskap kan ha vesentlig flere eiendeler enn en privat person. Overføringene vil derfor være av større omfang og verdi, og behovet for utflyttingsskatt antas derfor å være større.

Sammenfatningsvis synes adgangen til å beskatte selskaper ved opphør av alminnelig skattested å hvile på betydelige usikkerhetsmomenter. Gyldigheten av sktl § 10-71 kan til dels bli avklart etter behandlingen av klagen til ESA. Det er imidlertid en viktig forskjell mellom et SE-selskap og et norsk aksjeselskap. Med hensyn til SE-selskapene er det klart at disse kan flytte sitt hovedsete og registreringssted innenfor EU/EØS-området, uten forutgående likvidasjon.²³⁹ For norske selskaper er dette ikke opplagt.

Som følge av den rettsusikkerheten som foreligger vil det i det følgende bli drøftet om sktl § 10-71 kan anses for å være en restriksjon i etableringsfriheten.

²³⁸ Den europeiske økonomiske og sosiale komité av 8. oktober 2007, (ECO/205) jf. Ot.prp.nr.1 (2008-2009) pkt 8 flg.

²³⁹ Jf. SE-loven § 7.

5.3.3 Kan skatteloven § 10-71 anses som en restriksjon i etableringsfriheten?

En restriksjon er definert av domstolen som en foranstaltning som er egnet til å hindre, avholde eller avskrekke noen fra å benytte seg av de fire friheter.²⁴⁰ I avgjørelsen av om det foreligger en restriksjon tar domstolen ofte utgangspunkt i reglens restriktive virkning i seg selv.

En restriksjon vil imidlertid ofte ha bakgrunn i en forskjellsbehandling. Etableringsretten er tolket som et forbud både mot direkte (åpen) og indirekte (skjult) forskjellsbehandling.²⁴¹ Forskjellsbehandling eller diskriminering er definert som forskjellig behandling av personer i sammenlignbare situasjoner, og lik behandling av personer som ikke er i sammenlignbare situasjoner.²⁴²

I vurderingen av om skatteplikt etter sktl § 10-71 er en restriksjon i etableringsretten, reiser det seg derfor et spørsmål om hvilken situasjon utflytting kan sammenlignes med. Etter domstolens praksis er det klart at dette beror på en konkret vurdering.²⁴³

I *Lasteyrie* vurderte domstolen beskatningen av personen som benyttet seg av etableringsfriheten, opp mot beskatningen av personer som foretok den samme handlingen internt i medlemslandet.²⁴⁴ Domstolen la da til grunn at en fysisk person ble behandlet ufordelaktig etter de franske reglene, i motsetning til en person som ikke utførte den grenseoverskridende handlingen. Den franske regelen var derfor i strid med etableringsfriheten da den var egnet til å avholde franske statsborgere fra å flytte ut av Frankrike.²⁴⁵

²⁴⁰ Bl.a. C-35/98 Verkooijen pkt 34-35.

²⁴¹ Omar G. Dajani mfl: EØS-avtalen og norsk skatterett, Oslo 2002, s. 59.

²⁴² Andreas Bullen: EU, EØS og skatt, Oslo 2005, s. 255 flg.

²⁴³ C- I 3089 Asscher.

²⁴⁴ C- 9/02 Lasteyrie.

²⁴⁵ C- 9/02 Lasteyrie, pkt 45-46.

Lignende synspunkter kan gjøres gjeldende i relasjon til oppgavens tema. Hvis et selskap velger å flytte funksjoner internt i Norge, anses ikke dette som en skatteutløsende faktor. Ved opphør av alminnelig skatteplikt anses imidlertid de urealiserte gevinstene tidfestet og innvunnet, dagen før utflytting.²⁴⁶ Det foreligger med andre ord en forskjellsbehandling mellom selskaper som flytter internt i Norge og de som velger å flytte til et annet medlemsland.

Spørsmålet i det følgende blir da hvorvidt sktl § 10-71 utgjør en restriksjon som er egnet til å avholde eller hindre selskaper fra å utøve etableringsfriheten.

Kommisjonen har tatt uttalelsene i *Lasteyrie* til inntekt for et generelt synspunkt der skatt som pålegges tidligere eller påfører selskapet en hardere skattebyrde, kan være i strid med etableringsfriheten.

“It follows from de Lasteyrie that taxpayers who exercise their right to freedom of establishment by moving to another MS may not be subject to an earlier or higher tax deferral for transfers of assets between locations of a company resident in that MS, then any immediate taxation in respect of a transfer of assets to another MS is likely to be contrary to the EC Treaty freedoms.”²⁴⁷

For det første kan det argumenteres for at skatteplikt med hjemmel i sktl § 10-71 medfører tidligere beskatning enn dersom selskapet avholdt seg fra å emigrere. Det alminnelige utgangspunktet er, som nevnt i punkt 4.4 ovenfor, at skatteplikt eller fradragsrett foreligger når realisasjon har funnet sted.

Den umiddelbare beskatningen gjør seg som kjent gjeldende uavhengig av om eiendeler eller forpliktelsen er i behold i Norge etter utflytting. For eiendeler tilknyttet fast driftsted i Norge antas det i forarbeidene at sktl § 11-12 gir tilstrekkelig hjemmel for fritak av den

²⁴⁶ Jf. sktl § 10-71.

²⁴⁷ COM (2006/825) pkt 3.1.

umiddelbare skatteplikten.²⁴⁸ Hvor enkelt det er å oppnå fritak etter bestemmelsen er det vanskelig å si noe sikkert om. Ordlyden i sktl § 11-22 synes i seg selv å være et argument mot at skattelempe vil være kurant å oppnå, jf. punkt 4.3 ovenfor.

For disse eiendelene kan det også reises spørsmål om skattefritak er nok til å avhjelpe den tidligere beskatningsplikten som selskapet blir subjekt for. I *Lasteyrie* ble det lagt til grunn at selv om innbetalingen av skattekravet kunne utsettes, skjedde ikke dette automatisk. En eventuell utsettelse forutsatte også at skattyter stilte noe sikkerhet for kravet. På dette punkt uttalte domstolen at

”Denne sikkerhet har i sig selv en restriktiv virkning, for så vidt som den fratager den skattepliktige adgangen til at råde over det formuegode, der stilles som sikkerhet.”²⁴⁹

Domstolens tolket med andre ord restriksjonsbegrepet strengt og vurderte sikkerhetsstillelsen som en restriksjon i seg selv. Overført til temaet for denne oppgaven kan det hevdes at sktl § 11-22 ikke nødvendigvis avhjelper den tidligere beskatningen selskapet blir subjekt for. Skattelempe etter sktl § 11-22 kan kun oppnås gjennom søknad og kun dersom de nærmere vilkår i bestemmelsen er oppfylt. For selskaper som kun har eiendeler og forpliktelser uten tilknytning til fast driftssted, f.eks. finansgjenstander, er det gjennomgående ikke adgang til å utsette av skatteplikten.

For det andre kan det argumenteres for at utflyttingsbeskatning etter sktl § 10-71 kan medføre en potensiell hardere skattebyrde. Bakgrunnen for dette er todelt. For det første gjelder skatteplikten uavhengig av eiendelenes eller forpliktelsenes karakter. Visse eiendeler er gjennomgående mindre utsatt for realisasjon, herunder for eksempel immateriell eiendeler. Ved utflytting utløser sktl § 10-71 likevel skatteplikt på gevinst av slike eiendeler.

²⁴⁸ Ot.prp.nr.1(2008-2009) pkt 8.5.13.2.

²⁴⁹ C-9/02 *Lasteyrie*, pkt 47.

Videre kan regelen medføre en hardere beskatning i den forstand at det ikke foretas noe etteroppgjør dersom det viser seg at eiendelene eller forpliktelsene har lavere verdi på realisasjonstidspunktet.²⁵⁰ Selskapet må her bære risikoen for verdier som er sunket eller bortfalt.

I de tilfeller et norsk selskap flytter ut og samtidig omdannes til et selskap underlagt tilflyttingsstatens rett uttalte domstolen i *Cartesio* at medlemslandene ikke kunne ha nasjonale regler som "...forhindrer dette [selskapet] i at blive omdannet til et selskab efter den anden medlemsstats nationale lovgivning".²⁵¹ Domstolen synes her å legge til grunn at enhver regel, uavhengig av rettslig karakter, kan anses som en restriksjon i etableringsfriheten dersom den hindrer et selskap fra å omdannes. Skatteloven § 10-71 vil også ramme omdannelsestilfellene, jf. punkt 5.3.2 ovenfor. Bestemmelsen kan derfor på dette punkt trolig anses som en restriksjon i etableringsfriheten.

Sammenfatningsvis kan det derfor argumenteres med at en utflyttingsskatt er egnet til å avholde selskaper fra å flytte skattemessig hjemsted ut fra Norge og eventuelt omdannes til et selskap underlagt tilflytningslandets rett. Skatteloven § 10-71 er derfor i fare for å bli ansett som en restriksjon i etableringsfriheten, jf. EØS-avtalen art. 31 og art. 34.

5.4 Kan skatteloven § 10-71 likevel opprettholdes?

5.4.1 Innledning

Dersom sktl § 10-71 blir ansett som en restriksjon i etableringsfriheten, blir spørsmålet om bestemmelsen likevel kan opprettholdes. Etter domstolens praksis beror dette på om fire kumulative vilkår er oppfylt. Regelen må anvendes uten forskjellsbehandling og være begrunnet i tvingende allmenne hensyn. Videre må bestemmelsen være egnet til å oppnå

²⁵⁰ Fredrik Zimmer: Exit Taxes in Norway, World Tax Journal, 2009 Vol.1, s. 18.

²⁵¹ C-210/06 *Cartesio* pkt 112, min tilføyelse.

det formål den forfølger, og ikke gå lengre enn det som er nødvendig for å oppnå formålet.²⁵²

En regel om beskatning av selskaper som flytter ut av Norge vil i utgangspunktet ikke innebære noen form for forskjellsbehandling, da den rammer både norske og utenlandske selskaper, som tidligere har vært ansett ”hjemmehørende” etter sktl § 2-2 (1). Både den skrevne unntaksbestemmelsen i EØS-avtalen art. 33 og domstolens lære om ulovfestede hensyn kan derfor begrunne en eventuell restriksjon. EF-domstolens praksis viser imidlertid at unntaksreglene har et snevert anvendelsesområde og kan bare beskytte en regel som er strengt nødvendig. Prinsippet om en streng fortolkning av unntaksadgangen gjelder for både de ulovfestede hensynene og de lovfestede.²⁵³

Etter EØS-avtalens art. 33 kan en hindring eller foranstaltning opprettholdes dersom den er begrunnet i ”hensynet til offentlig orden, sikkerhet og folkehelsen”. Unntaksbestemmelsen synes imidlertid dårlig egnet til å forsvare en regel om exit-skatt og jeg vil derfor ikke komme nærmere inn på denne.²⁵⁴

Spørsmålet blir da om sktl § 10-71 kan opprettholdes med hjemmel i den domstolsskapte læren om ulovfestede hensyn (tvingende allmenne hensyn).

Læren om de ulovfestede hensyn ble først introdusert i saken *Cassis de Dijon* i 1979 og er utviklet gjennom rettspraksis.²⁵⁵ At restriksjonen kan begrunnes i et ulovfestet hensyn er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for at den kan opprettholdes. I tillegg må regelen, som nevnt ovenfor, være egnet til å ivareta det påberopte hensynet, og heller ikke gå lengre enn det som er nødvendig for å oppnå formålet (proporsjonal).

²⁵² Jf. bl.a. C-66/94 Gebhard, pkt 37, C- 9/02 Lasteyrie, pkt 49.

²⁵³ E-1/04 Fokus Bank, pkt 28.

²⁵⁴ Andreas Bullen: EU, EØS og skatt, Oslo 2005, s. 477.

²⁵⁵ C-120/78 Cassis de Dijon.

Det finnes ingen uttømmende liste over hvilke ulovfestede hensyn en medlemsstat kan gjøre gjeldende. Det er imidlertid klart at hensyn av ren økonomisk art ikke er relevante ulovfestede hensyn som medlemslandene kan påberope seg.²⁵⁶ Dette medfører at anførsler om tap av offentlige inntekter (reduisert skatteproveny) ikke vil bli godtatt av domstolen for å begrunne en regel om umiddelbar beskatning. Hensynet til å avverge skatteflukt har heller ikke blitt ansett som relevant.²⁵⁷

I det følgende vil jeg ta utgangspunkt i de hensyn som er påberopt i forarbeidene til § 10-71.²⁵⁸ Hvorvidt reglene er egnet til å oppnå det enkelte hensyn og om den er proporsjonal, vil bli behandlet under det enkelte hensyn.

5.4.2 Hensynet til effektiv skattekontroll

Der et selskap gjennomfører grenseoverskridende virksomhet, kan det være vanskeligere eller mer tidkrevende for myndighetene å kontrollere og innhente opplysninger som er nødvendige for en riktig beskatning av skattesubjektets gevinster. Hensynet til å sikre en effektiv skattekontroll er derfor godtatt som et relevant allment hensyn, som i visse tilfeller kan rettferdiggjøre restriksjoner i etableringsretten.²⁵⁹

Hvis et selskap flytter sitt skattemessige hjemsted ut av Norge, uten en umiddelbar skatteplikt ved utflytting, kan det argumenteres med at en senere inndrivelse av skattekravet vil være vanskeligere og mer tidkrevende for norske skattemyndigheter.²⁶⁰

²⁵⁶ Andreas Bullen: EU, EØS og skatt, Oslo 2005, s. 496.

²⁵⁷ C-264/96 Compagnie de Saint-Gobain, pkt 51, C-9/02 Lasteyrie, pkt 51.

²⁵⁸ Ot.prp.nr.1 (2008-2009) pkt 8.5.13.2.

²⁵⁹ C-120/78 Cassis de Dijon, pkt 8.

²⁶⁰ Trond Sanfelt: Lovendringene vedr. SE-selskaper, NOKUS og fritaksmetoden, Revisjon og Regnskap 2008 nr. 2.

I tråd med EF-domstolens praksis kan hensynet til effektiv skattekontroll bare forsvare regler som medfører at myndighetene med ”klarhet og presisjon” kan kontrollere de opplysninger som er nødvendig for å foreta en riktig beskatning.²⁶¹ Argumentet kan derfor avvises hvis det er adgang til å innhente og kontrollere opplysninger på en mindre restriktiv måte.

I uttalelsen fra Kommisjonen ble det drøftet særskilt hvorvidt hensynet til effektiv skattekontroll kan begrunne EØS-landenes adgang til umiddelbar beskatning av selskapets urealiserte eiendeler. Kommisjonen var av den oppfatning at det forelå en slik adgang dersom begrunnelsen var ”... overriding reasons in the general interest, in particular the need to ensure the effectiveness of fiscal supervision”.²⁶²

Bakgrunnen for at spørsmålet ble drøftet særskilt er at bistandsdirektivet ikke er en del av EØS-avtalen.²⁶³ Bistandsdirektivet gir bl.a. medlemslandenes skattemyndigheter gjensidig adgang og plikt til å innhente og utlevere opplysninger. Bare dersom manglende administrativt samarbeid hindrer medlemsstatene fra å ivareta sin beskatningsrett, er retten til å foreta umiddelbar beskatning i behold.²⁶⁴

Spørsmålet blir da om det er vanskeligere og mer tidkrevende for norske skattemyndigheter å inndrive skattekrav på et senere tidspunkt.

Til tross for at bistandsdirektivet ikke er inkorporert i norsk rett, fremgår det av NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser at Norge på nåværende tidspunkt i stor grad har inngått skatteavtaler med de fleste land innenfor det europeiske området.²⁶⁵ Selv om alle

²⁶¹ C-250/95 Futura.

²⁶² COM (2006/825) pkt 4.2.

²⁶³ Rådsdirektiv 77/799/EØF.

²⁶⁴ COM (2006/825) pkt 4.2.

²⁶⁵ NOU: 2009:4 pkt 4.2 flg.

avtalene ikke er like omfattende, regulerer de fleste tre hovedområder, herunder regler om deling av skattegrunnlag, utveksling av opplysninger og bistandsbestemmelser til innkreving av skatt.²⁶⁶

For skatteavtaler i tråd med OECDs mønsteravtale vil det være en generell rett og plikt til ”exchange of information” i art. 26. Etter art. 27 plikter avtalepartene å bistå hverandre ved innfordringen av skatt. Mønsteravtalens bestemmelser synes derfor å korrespondere med de rettigheter og plikter øvrige medlemsland har i henhold til bistandsdirektivet, jf. art. 1.²⁶⁷

Norge har også tiltrådt to multilaterale traktater som gir hjemmel for utveksling og innkreving av opplysninger, herunder Europarådskonvensjonen om bistand i skattesaker, jf. art. 1 og art. 4 og Den nordiske bistandsavtalen art. 1 og art 4.²⁶⁸ Den nordiske bistandsavtalen er også varslet revidert og utvidet i 2009.²⁶⁹ I de fleste tilfeller vil det derfor ikke være noen forskjell mellom Norges og øvrige medlemslands rett til å kreve utlevering av informasjon.²⁷⁰

5.4.3 Egnet og proporsjonal?

En umiddelbar beskatning vil i utgangspunktet være egnet til å ivareta hensynet til å sikre en effektiv skattekontroll.

På bakgrunn av de ovennevnte faktorene kan det imidlertid hevdes at Norge, forutsatt at det foreligger en skatteavtale, ikke mangler tilgang til opplysninger som er nødvendig for at beskatningen skal skje på et senere tidspunkt. Ut fra et proporsjonalitetssynspunkt går

²⁶⁶ NOU: 2009:4, pkt 4.2.2.

²⁶⁷ Andreas Bullen: EU, EØS og skatt, Oslo 2005, s. 554.

²⁶⁸ OECD og Europarådets: Convention on mutual administrative assistance in tax matters av 25.januar 1988.nr.1 og Avtale mellom de nordiske land om bistand i skattesaker av 7. desember 1989.nr.1.

²⁶⁹ NOU:2009:4, pkt 4.2.5.

²⁷⁰ Andreas Bullen: EU, EØS og skatt, Oslo 2005, s. 554.

derfor sktl § 10-71 lenger enn det som er nødvendig for å oppnå formålet om å sikre skattekontroll.

Det kan også henvises til at formålet kan ivaretas med mindre restriktive midler enn det en umiddelbar beskatning medfører. En alternativ og mindre restriktiv løsning ville vært en lovfestet rett til utsettelse av innbetaling av det utlignede skattebeløpet til selskapet foretar en reell realisasjon av eiendelene eller forpliktelsen. Dette ble ansett som en nødvendig forutsetning for at sktl § 10-70, om skatteplikt på gevinst på aksjer mv ved utflytting ikke skulle anses som uforenlig med EØS-avtalen.²⁷¹ Kommisjonen anså i relasjon til de svenske reglene at ”skatt bör tas ut först när en ökning av tillgångernas värde har realiserats”.²⁷²

Argumentet mot en utsettelse av innbetalingen av utlignede skattekrav er at dette vil medføre merarbeid for norske ligningsmyndigheter. Hvorvidt administrative hensyn er relevante hensyn som kan forsvare en restriksjon, er imidlertid, i tråd med EF-domstolens praksis, høyst usikkert.²⁷³

5.4.4 Hensynet til å hindre omgåelse av norske skatteregler

EF-domstolen har slått fast at hensynet til å unngå omgåelse av medlemsstatenes skattelovgivning i utgangspunktet er et relevant hensyn.²⁷⁴ Med omgåelse forstås handlinger eller transaksjoner der hovedformålet bak denne er å spare skatt.²⁷⁵ EF-domstolen sonderer imidlertid ikke alltid konsekvent mellom hensynet til skatteomgåelse og skatteunndragelse ”tax avoidance/tax evasion”.

²⁷¹ Ot.prp.nr.1 (2006-2007) pkt 6.10.2.3.

²⁷² Kommisjonens brev til Sveriges Finansdepartement av 28. februar 2008, saksnummer 2007/2372.

²⁷³ Andreas Bullen: EU, EØS og skatt, Oslo 2005, s.564.

²⁷⁴ Rådskdirektiv 90/434/EØF.

²⁷⁵ Rt. 2007 s.209.

Etter EF-domstolens praksis kan en restriksjon kun opprettholdes med begrunnelse i hensynet til å hindre skatteomgåelse dersom restriksjonen kun rammer omgåelsestilfellene. Dette ble lagt til grunn av EF-domstolen i *ICI*.²⁷⁶ I den konkrete saken anså domstolen den britiske reglen for å være for generell fordi den rammet enhver situasjon uavhengig av dens omgåelsespreg.²⁷⁷

Videre er det en forutsetning at restriksjonen ikke oppstiller en generell formodning om at all grenseoverskridende aktivitet i seg selv innebærer omgåelse av medlemsstatens skattelovgivning. Dette slo EF-domstolen fast i blant annet *Lasteyrie*. Domstolen konkluderte med at det ikke kan oppstilles en generell formodning om at enhver skattyter som emigrerer har som formål å unndra skatt.²⁷⁸

5.4.5 Egnethet og proporsjonalitet?

I utgangspunktet er det klart at en regel som hjemler en umiddelbar skatteplikt for selskaper som flytter ut av Norge, er egnethet til å hindre omgåelse av norske gevinstskatteregler. Bestemmelsen i sktl § 10-71 er imidlertid utformet slik at den rammer enhver utflytting, uavhengig av om utflyttingens omgåelsespreg.²⁷⁹

Hensynet kunne også vært ivarettatt med mindre restriktive midler. I *Lasteyrie* åpnes det for at medlemsstatene kan innføre regler som rammer skattesubjekter som innen kort tid etter realisasjon av formuesgodene immigrerer tilbake til utflyttingslandet.²⁸⁰ En slik regel ville være mindre restriktiv og generelt bedre egnethet til å ivareta hensynet det aktuelle hensynet.

²⁷⁶ C-264/96 *ICI*.

²⁷⁷ C-264/96 *ICI*, pkt 26.

²⁷⁸ C-9/02 *Lasteyrie*, pkt 50.

²⁷⁹ Fredrik Zimmer: Exit Taxes in Norway, *World Tax Journal*, 2009 Vol 1, s. 23.

²⁸⁰ C-9/02 *Lasteyrie*, pkt 54.

På bakgrunn av de ovennevnte faktorene kan det argumenteres med at sktl § 10-71 går lenger enn det omgåelseshensynet skulle tilsi.

6 Register

6.1 Litteraturregister

Andenæs, Mads Henry: *Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper*. 2.utg. Oslo, M.H.

Andenæs, 2006.

Bullen, Andreas: *EU, EØS og skatt*. 1.utg. Oslo, Gyldendal Norsk Forlag, 2005.

Brudvik, Arthur J: *Skatterett for næringsdrivende*. 32.utg, Oslo, Cappelen akademisk, 2008

Brudvik, Arthur J...[et al.]: *Skattelovkommentaren 2003/04*. 3.utg. Oslo, Kommuneforlaget. 2004.

Bråthen, Tore: *Hovedseteteorien eller stiftelsesteorien?* I: Festskrift til Helge Johan Thue, 2007.

Bråthen, Tore: *Selskapsrett*, Oslo, Focus Forlag, 2008.

Dajani, Omar G... [et al.]: *EØS-avtalen og norsk skatterett*. Oslo, Universitetsforlaget, 2003.

Eckhoff, Torstein: *Rettskildelære*. 5.utg ved Jan Helgesen, Oslo, Universitetsforlaget, 2001.

Eckhoff og Knudsen: *Flytting av hovedadministrasjonen til et norsk allmennaksjeselskap eller aksjeselskap til utlandet*. I: Festskrift til Finn Berg Jacobsen

Fleischer, Carl August: *Rettskilder og juridisk metode*, Oslo, 1.utg, Ad Notam Gyldendal , 1998.

Gjems-Onstad, Ole: *Norsk bedriftsskatterett*. 6.utg. Oslo, Gyldendal Norsk Forlag, 2003.

Giertsen, Johan: *Generasjonsskifte*. 1.utg. Bergen, Universitetsforlaget, 1995.

Hole, Geir Peter: *Skattemessig emigrasjon av aksjeselskaper*. I: Skatterett. Årg. 18 (2000)

Leegaard, Thor: *Skattemessig hjemsted for aksjeselskaper -Utilstrekkelig lovgivning?* I: Utv 2001 s. 928.

Leegaard, Thor: *EF-rett og direkte beskatning - en oversikt*. I: Skatterett 2002 nr. 1.

Matre, Hugo P: *Klassifikasjon av leasingkontrakter - det skatterettslige eiendomsbegrep ved leasing*. I: Skatterett 1991 nr. 2.

Mörsdorf, Roland: *Utflytting av norske selskaper til Europa – EF-domstolens Cartesio-avgjørelse i lys av hovedsete- og stiftelses/inkorporasjonsteorien* . I: Nordisk Tidsskrift for selskapsret, nr.1/2, 2009.

Mörsdorf, Roland og Dag Harlem Stenersen: *Cartesio-dommen: Stopper flytting over landegrensene*, I: Revisjon og regnskap nr.3, 2009.

Sanfelt, Trond ..[et al.]: *Lovendringene vedr. SE-selskaper, NOKUS og fritaksmetoden*. I: Revisjon og Regnskap nr.2, 2008.

Sanfelt, Trond ..[et al.]: *Skipsfart og samarbeid, Maritime joint ventures i rettslig belysning*. Oslo, Sjørettsfondet, 1992.

Sejersted, Fredrik ..[et al.]: *EØS-rett*. 2.utg. Oslo, Universitetsforlaget, 2004.

Skaar, Arvid Aage..[et al.]: *Norsk skatteavtalerett*. 1.utg. Oslo, Gyldendal akademisk forlag, 2006.

Skåre, Jan og Gudmund Knudsen: *Lov om aksjeselskaper : lov 4. juni 1976 nr. 59 : med kommentarer*. 3.utg. Oslo, Tano, 1988.

Storm-Nielsen, Truls. *Hvor bor et aksjeselskap?* I: Skatterett. Årg.1, 1987.

Sundby, Anne Cathrine. *Det nye selskapsrettslige landskap* I: Lov og Rett 2005 s. 387.

Sørensen, Karsten: *Cartesio-dommen - Et skritt frem og to tilbake i sagaen om selskabers muligheter for fri bevegelse*, I: Nordisk Tidsskrift for selskapsret, nr.1/2, 2009.

Zimmer, Fredrik: *Arv og Skatt: særlig om inntektsbeskatning ved generasjonsskifte*. 2. utg. Oslo, Tano, 1990.

Zimmer, Fredrik: *Internasjonal inntektsskatterett*. 3.utg. Oslo, Universitetsforlaget, 2003.

Zimmer, Fredrik: *Internasjonal inntektsskatterett*. 4.utg. Oslo, Universitetsforlaget, 2009.

Zimmer, Fredrik ..[et al.]: *Bedrift, selskap og skatt*. 4.utg. Oslo, Universitetsforlaget, 2006.

Zimmer, Fredrik: *Exit taxes in Norway* I: World Tax Journal. Vol. 1-Issue 0, juni 2009.

Aarbakke, Magnus: *Skatt på inntekt*. 4.utg. Oslo, Universitetsforlaget, 1990.

Aarbakke, Magnus ..[et al.]: *Aksjeloven og allmennaksjeloven. Kommentartutgave*. 2.utg. Oslo, 2004.

6.2 Lovregister

Lov 18.august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (sktl 1911)

Lov 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning (dobbeltbeskatningsavtaleloven)

Lov 13. Juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v.
(petroleumsskatteloven)

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak (foretaksregistreringsloven)

Lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om
Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS-loven)

Lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (asl)

Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (sktl)

Lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen
vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven)

6.3 Forskrifter

Forskrift av 19.november 1999 nr.1158 til utfylling og gjennomføring mv. av sktl av 26.
mars 1999 nr. 14 (fsfin)

6.4 Forarbeider

Ot.prp.nr.36 (1993-1994): Ny aksjelov

Ot.prp.nr.16 (1991-1992): Oppfølging av skattereformen 1992

St.meld. nr.16 (1997-98)

Ot.prp.nr.86 (1997-1998): Ny skattelov

Ot.prp.nr.1 (2006-2007): Skatte- og avgiftsopplegget 2007 - lovendringer

Ot.prp.nr.1 (2007-2008):Skatte- og avgiftsopplegget 2008 - lovendringer

Innst.O.nr.1 (2008-2009)

Ot.prp.nr.1 (2008-2009): Skatte- og avgiftsopplegget 2009 - lovendringer

NOU 2009:4: Tiltak mot skatteunndragelse

6.5 Domsregister

Rt. 1923 s. 146

Rt. 1926 s. 782

Rt. 1928 s. 1158

Rt. 1937 s. 443 (Panama)
Rt. 1973 s.143(Alnor Aluminium)
Rt. 1990 s. 958 (Quatro)
Rt. 1991 s. 943 (Fosna Folk)
Rt. 1998 s. 811 (Smuk)
Rt. 1999 s. 946 (ABB)
Rt. 2002 s. 1444 (Påtalemyndighetene mot A)
Rt. 2004 s. 957
Rt. 2005 s. 1434
Rt. 2007 s. 209 (Hex)
Rt. 2008 s. 577 (Sølvik)

6.6 Utvalget

Utv. 1995 s.481
Utv. 1998 s.848

6.7 Ligningspraksis

1992-310 OLN SFS
1995-505 OLN SFS
1995-618 SFS
2002-604 SFS
2006-609 SFS
BFU 37/06
BFU 56/07

6.8 Annet

Lovavdelingens uttalelse 1997/11163 E TO/ØØ

6.9 Internasjonale rettskilder

6.9.1 Traktater

Traktaten om opprettelse av det europeiske fellesskap, Roma, 25. mars 1957.

Wienkonvensjonen om traktatretten, Wien, 23. mai 1969

Overenskomst mellom Kongeriket Norge og Amerikas Forente Stater til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebyggelse av skatteunndragelse med hensyn til skatter av inntekt og formue 10. desember 1971

OECD og Europarådet: Convention on mutual administrative assistance in tax matters, 25. januar 1988 nr.1

Avtale mellom de nordiske land om bistand i skattesaker 7. desember 1989 nr.1

Traktaten om Den Europeiske union 17. februar 1992

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde, 02. mai 1992 nr. 1

OECD-Mønsteravtalen, Model Tax Convention on Income and on Capital -Condensed Version, Paris, July 2008

6.9.2 Direktiver og forordninger

Rådsdirektiv 77/799/ECC: Bistandsdirektivet av 29. desember 1977.

direktiv 90/434/EEC: Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater.

direktiv 90/435/EEC: Council Directive of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.

6.9.3 Utenlandske lover

Sveriges Inkomstskattelag (1999:1229)

6.9.4 EF-domstolen

Sak 120/78: Cassis de Dijon Rewe-Zentral AG mod Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, Saml 1979 s. 00649

Sak C-270/83: Avoir Fiscal Kommisjonen for de europeiske fellekaper mot Den franske republikk, Saml 1986 s. 00273

Sak 81/87: The Queen mot H.M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue ex parte Daily Mail and General Trust plc, Saml 1988 s. 05483

Sak C-55/94: Gebhard Reinhard Gebhard mot Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano

Sak C- I 3089 Asscher: P.H. Asscher mot Staatssecretaris van Financiën, Saml 1996 s. I-03089

Sak C-250/95 Futura: Futura Participations SA og Singer mot Administrasjon des contributions, Saml 1997 s. I-02471

Sak C-264/96: ICI Imperial Chemical Industries plc (ICI) mot Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes), Saml 1998 s. I-04695

Sak C-264/96 Compagnie de Saint-Gobain: Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland mot Finanzamt Aachen Innenstadt, Saml 1999 s. I-06161

Sak C-35/98 Staatssecretaris van Financiën mot B.G.M Verkooijen, Saml 2000 s. I-04071

Sak C-208/00: Überseering BV mot Nordic Construction Company Baumanagement GmbH, Saml 2002 s. I-09919

Sak C-9/02: Lasteyrie Hughes de Lasteyrie du Saillant mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

Sak C-210/06: Cartesio Oktató és Szolgáltató Betéti Társaság

6.9.5 EFTA-domstolen

E-1/04 Fokus Bank ASA and The Norwegian State, represented by Skattedirektoratet

6.9.6 Svensk rettspraksis

Sak 6639-06 (Malta-fallet)

6.9.7 Øvrige

C-210/06 Cartesio: Opinion of Mr Advocate General Poiares Maduro on 22 May 2008, COM (2006/825)

OECD-mønsteravtalen kommentarutgave: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, 17. juli 2008, Commentaries on the Articles of the Model Convention

Uttalelser fra Sveriges Skatteverk blant annet på:

www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2008/stallningstaganden2008/13167466408111.5.6d02084411db6e252fe80002015.html

6.10 Annet

Svenske rettskilder i fulltekst: www.notisum.se

Gyldendals Lovkommentar nettversjon: www.rechtsdata.no

Lover og forarbeider på nett: www.lovdata.no

Lignings ABC: www.skatteetaten.no/ligningsabc

EF-domstolens avgjørelser, direktiver mv.: <http://europa.eu/>

OECD Mønsteravtalen og kommentaren på nett: www.oecd.org/topic/

Kommisjonens begrunnede innstillinger:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bypolicy/index_en.htm.

